



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**STANOVENÍ TRANSFEROVÉ CENY U MANAŽERSKÝCH
SLUŽEB**

SETTING TRANSFER PRICE FOR MANAGEMENT FEES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Daniela Pevná

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.

BRNO 2021

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Studentka: **Bc. Daniela Pevná**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.**
Akademický rok: 2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Stanovení transferové ceny u manažerských služeb

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy řešení

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace

- analýza právní úpravy
- analýza relevantní judikatury
- syntéza získaných poznatků

Návrhy a doporučení

- návrh metodiky pro stanovení transferových cen u manažerských služeb
- modelový případ pro ověření navržené metodiky

Závěr

Seznam použité literatury a dalších zdrojů

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je vytvořit metodiku pro stanovení transferové ceny pro manažerské služby a tuto metodiku ověřit na užití komplexního modelového příkladu.

Základní literární prameny:

JELÍNEK, Michal a Jaroslava PFEILEROVÁ. Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky. Praha: Verlag Dashöfer, 2018. ISBN 978-80-87963-61-6.

OECD: Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. In: Generální finanční ředitelství, © 2019. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prim-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf.pdf>

Pokyn GFR D-34 - Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny [online]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. Transferové ceny. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se věnuje problematice stanovení transferových cen u manažerských služeb mezi spojenými osobami. Práce obsahuje teoretické vymezení základních pojmů a analýzu právní úpravy. Obsahem analytické části práce je analýza současného stavu a rozbor judikatury. Teoretická východiska práce jsou aplikována v návrhové části na modelovém příkladu, který se zabývá stanovením transferové ceny za manažerské služby mezi tuzemskými spojenými osobami.

Abstract

The master's thesis deals with the issue of setting transfer prices for management services between associated enterprises. The thesis contains a theoretical definition of basic concepts and analysis of legislation. The content of the analytical part of the thesis is the analysis of the current state and analysis of case law. The theoretical background is applied in the practical part to a model example which is determined by setting transfer price for management services between internal associated enterprises.

Klíčová slova

metody stanovení transferové ceny, OECD směrnice, princip tržního odstupu, spojené osoby, transferové ceny, vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou

Key words

transfer pricing methods, OECD guidelines, arm's length principle, associated enterprises, transfer prices, low value-adding intra-group services

Bibliografická citace

PEVNÁ, Daniela. *Stanovení transferové ceny u manažerských služeb* [online]. Brno, 2021 [cit. 2021-05-16]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/135452>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Karel Brychta.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 16. května 2021

.....

podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucímu své diplomové práce panu doc. Ing. Mgr. Karlu Brychtovi, Ph.D. za odborné vedení, cenné rady a připomínky, které mi byly z jeho strany poskytnuty.

OBSAH

ÚVOD.....	11
1 CÍL A METODIKA PRÁCE	14
2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE	16
2.1 Legislativní úprava.....	16
2.1.1 Mezinárodní právní úprava	17
2.1.2 Unijní právní úprava	19
2.1.3 Tuzemská právní úprava	20
2.2 Princip tržního odstupu	23
2.3 Základní pojmy a definice.....	25
2.3.1 Převodní ceny	25
2.3.2 Spojené osoby	25
2.3.3 Mateřská a dceřiná společnosti	26
2.3.4 Manažerské služby	27
2.3.5 Cena obvyklá	28
2.3.6 Předběžné cenové ujednání – závazné posouzení.....	29
2.3.7 Důkazní břemeno	29
2.3.8 Vnitropodnikové služby.....	30
2.3.9 Srovnávací analýza	31
2.4 Metody stanovení převodních cen	34
2.4.1 Ziskové transakční metody	34

2.4.2	Tradiční transakční metody	35
3	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	38
3.1	Převodní ceny v současnosti	38
3.2	Převodní ceny v judikatuře.....	42
3.2.1	Služby musí být zdokumentovány	43
3.2.2	Prokázání přijímané služby.....	44
3.2.3	Prokazování účelu daňových výdajů	45
3.2.4	Prokazování části poskytovaných služeb.....	47
3.2.5	Přefakturované poradenské služby	48
3.2.6	Nedostatečně hodnocené faktory srovnávací analýzy a volba metody.....	48
3.2.7	Doporučení.....	50
3.3	Vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou	52
3.4	Metodický postup stanovení převodních cen pro manažerské služby	57
3.4.1	Informace o společnosti a skupině.....	58
3.4.2	Funkční a rizikový profil	63
3.4.3	Interní srovnatelné nezávislé transakce	66
3.4.4	Externí srovnatelné transakce	66
3.4.5	Volba metody.....	69
4	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	73
4.1	Představení jednotlivých společností	73
4.1	Popis a uspořádání skupiny	75

4.2	Základní ekonomické ukazatele	77
4.3	Popis transakcí	80
4.4	Funkční a riziková analýza.....	82
4.5	Výběr metody	84
4.6	Nákladová základna	84
4.7	Stanovení ziskové přírážky a výpočet převodní ceny	87
ZÁVĚR		92
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ.....		94
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....		106
SEZNAM GRAFŮ		107
SEZNAM OBRÁZKŮ		108
SEZNAM TABULEK.....		109
SEZNAM PŘÍLOH.....		110

ÚVOD

Transferové ceny se staly v posledních letech velice diskutovaným daňovým tématem. V důsledku celosvětové globalizace dochází k vytváření nadnárodních společností, které rozmisťují své výrobní a obchodní aktivity do různých zemí světa.¹ Velká část těchto nadnárodních společností po celém světě čelí problémům spojeným s oceněním přeshraničních obchodních transakcí. Transakce mezi sdruženými osobami jsou předmětem hodnocení, které se v různých státech řídí rozdílnými pravidly. Je zřejmé, že transakce mezi spřízněnými subjekty by měly probíhat za obdobných podmínek jako v případě transakcí se subjekty, kteří nejsou spřízněni.²

V jednotlivých zemích se stále častěji v posledních letech poukazuje na problematiku ovlivňování základu daně přeshraničními vnitroskupinovými transakcemi s cílem dosáhnout nižšího celkového daňového zatížení. Tyto aktivity se označují jako tzv. eroze základu daně a přesouvání zisků.³ K danému účelu mohou být zneužity i převodní ceny, ty tak mohou sloužit jako nástroj pro snížení daně z příjmů, čehož lze dosáhnout prostřednictvím přesunu svých zisků z míst s vysokými daněmi a jejich následnou alokací do států s co nejnižší, nejlépe nulovou daňovou zátěží. Snahou orgánů finančních správ je zamezit, aby transakce na úrovni spojených osob probíhaly pouze za účelem zvýšení nákladů a přesunu zisků do zemí s menším zdaněním.⁴ Je tedy zřejmé, že převodní ceny hrají velice významnou roli v mezinárodním zdaňování. Nicméně je nutno podotknout, že převodní ceny nejsou nutně tématikou pouze mezinárodního zdaňování, ale i zdanění na úrovni jednoho státu, neboť sjednané ceny mezi spojenými osobami ovlivňují ziskovost těchto jednotlivých osob.⁵

Z tohoto důvodu jsou transferové ceny velmi zdůrazňované téma a stávají se ústřední daňovou otázkou. Problematika transferových cen se dnes stává kritickou součástí přímého zdanění. Ačkoliv jsou transferové ceny označovány jako téma daňové, ovlivňují

¹ BOKŠOVÁ, Jiřina. *Transferové ceny*.

² SATO, Alexej. *Převodní (transferové) ceny v mezinárodním obchodě*.

³ HÁJEK, Jan. *Ovlivňují české společnosti základ daně transakcemi se zahraničními spřízněnými osobami?*

⁴ CLEMPNER, Julio B. *Optimal level of transfer pricing for profit sharing: a Lagrange regularized game theory approach*. Dostupné z: <http://link.springer.com/10.1007/s11081-019-09420-x>

⁵ GEMBIK, Michal. *Současná úprava převodních cen: Převodní ceny jsou v posledních letech velice diskutovaným daňovým tématem [online]*.

významným způsobem i účetnictví. Z pohledu účetního auditu se jedná o potenciální nástroj kreativního účetnictví, a tedy možné riziko významné nesprávnosti v účetní závěrce. Nicméně nejpalčivějším problémem z pohledu daňového poplatníka jsou transferové ceny v oblasti daní, zejména u daně z příjmů právnických osob.⁶

Česká republika je členskou zemí Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (OECD) a proto problematika převodních cen, normy spojené s transferovými cenami a s tím související doměření, doplacení daně a zvyšování daňového základu zapustila kořeny i v českém podnikatelském prostředí.⁷ V České republice každoročně narůstá počet daňových kontrol zaměřených na převodní ceny. Při kontrolách převodních cen se vyměří každoročně daňové doměrky v řádech stovek milionů korun.⁸ V roce 2014 dosáhl počet kontrol hodnoty 459 za rok. Doměřená daň byla ve výši 60 milionů korun.⁹ Naproti tomu v roce 2016 se počet kontrol již zdvojnásobil a pohyboval se okolo 900 provedených daňových kontrol, doměřená daň dosáhla zhruba výše 886 milionů korun.¹⁰ Významnou skupinu transakcí, které podléhají kontrolám ze strany správce daně, tvoří poskytování služeb mezi spojenými osobami. Ve snaze společností snižovat náklady dochází stále častěji v rámci skupiny ke sdílení služeb, jde o služby poradenské, konzultační či administrativní, označovány jako tzv. manažerské služby. Společnosti však mnohdy podceňují daňová rizika, která vyplývají z chybějící či nedostatečné dokumentace k těmto skupinovým transakcím.¹¹ V posledních letech růst společností využívajících služby v rámci skupiny vyvolal rozsáhlý nárůst kontrol ze strany finančních úřadů a převodní ceny se stávají prioritou správců daně.¹²

Mezi spojenými osobami dochází často na konci zdaňovacího období k fakturaci manažerských služeb, otázkou však zůstává, zda jsou tyto fakturované částky podloženy

⁶ ČÍŽEK, Ladislav, Radim BOTEK. *Transferové ceny – obecně účetně a daňově*.

⁷ SZMARAGOWSKI, Daniel. *Finanční správa si zamilovala převodní ceny*.

⁸ JELÍNEK, Michal. *Převodní ceny: když zaklepe finanční úřad*.

⁹ FINANČNÍ SPRÁVA: *Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2016/financni-sprava-pri-kontrolach-prevodnich-cen-domerila-temer-miliardu-koron-7303>.

¹⁰ SZMARAGOWSKI, Daniel. *Finanční správa si zamilovala převodní ceny*.

¹¹ DELOITTE: *Převodní ceny*. [online]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/tax/solutions/prevodni-ceny.html>.

¹² SIMAMORA, Beatrice Eka Putri P. a Ancella Anitawati HERMAWAN. *Transfer Pricing Analysis on Intra-Group Services and the Related Transfer Pricing Disputes from Indonesian Tax Perspectives*.

příslušným výpočtem.¹³ Diplomová práce je zaměřena na převodní ceny těchto manažerských služeb poskytovanými mezi českými společnostmi. V teoretické části práce je vymezena právní úprava z oblasti transferových cen a uvedeny nezbytné pojmy potřebné pro pochopení dalších souvislostí. Tato část poslouží k vytvoření teoretických východisek k zadanému tématu. Analytická část se zabývá identifikací současného stavu převodních cen poskytovaných manažerských služeb. Pozornost je dále věnována analýze judikatury v oblasti manažerských služeb. S cílem popsat tento proces a vymezit potřebné kroky je vytvořena metodika, jak postupovat při stanovení převodních cen pro manažerských služby mezi českými společnostmi. V návrhové části práce budou teoretické poznatky aplikovány na modelovém případě.

¹³ SCHARINGEROVÁ, Linda a Roman ŽENATÝ. Management fees: Aktuální pohled a judikatura

1 CÍL A METODIKA PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je vytvoření metodiky pro stanovení transferové ceny pro manažerské služby mezi spojenými osobami a ověření této metodiky na komplexním modelovém případě. Transferová cena je stanovena pro poskytování služeb mezi spojenými českými daňovými subjekty.

Díličními cíli práce, které vedou k naplnění hlavního cíle práce, jsou:

- popsat a analyzovat současnou právní úpravu, vymezit základní pojmy,
- identifikace současného stavu a systematizace povinností pro spojené osoby vyplývající z relevantních právních norem,
- určit vhodnou metodu pro stanovení transferové ceny a uvést jednotlivé kroky v celém procesu stanovení transferových cen manažerských služeb,
- sestavit metodický návod pro společnost poskytující manažerské služby, včetně stanovení transferové ceny manažerských služeb pomocí zvolené metody v souladu s principem tržního odstupu a platnou legislativou.

Pro zpracování diplomové práce byly použity metody abstrakce, analýzy, syntézy, komparace, modelování a explanace. **Abstrakce** se vyznačuje v oddělení nepodstatné náležitosti a zabývání se pouze podstatnými vlastnostmi a vztahy.¹⁴ Metoda abstrakce byla využita především v teoretické části práce. Rozsah oblasti, již se problematika dotýká, je široký a za pomoci metody abstrakce se práce nebude zabývat dalšími specifickými a výjimečnými případy. Pomocí metody **explanace** dochází k vyvození teoretických závěrů, poskytování jednotlivých faktů v širších souvislostech a jejím výsledkem je vyústění teoretické části práce.¹⁵

Metoda **analýzy** spočívá v rozložení zkoumaného celku na jednotlivé části, což umožňuje jeho hlubší pochopení.¹⁶ Metoda analýzy byla použita především v teoretické a analytické části práce při zkoumání pravidel určených Směrnicí OECD, dále byla provedena analýza judikatury za účelem identifikace klíčových atributů vyplývajících pro daňové subjekty.

¹⁴ SYNEK, Miloslav. Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce. 2011, str. 22

¹⁵ LORENC, Miroslav. Závěrečné práce-metodika.

¹⁶ POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena*, s. 48-49.

Mezi další metody použité v analytické části práce patří metoda **komparace**, která spočívá ve srovnávání, uvažování o rozdílech a podobnostech a umožňuje na jeho základě vyvozovat závěry. Metoda komparace byla užita v rámci srovnávání jednotlivých metod pro stanovení transferové ceny poskytované služby a následně výběru vhodné metody.¹⁷

V praktické části bylo použito modelování, které zahrnuje využití různorodých druhů modelů k řešení dané problematiky. V závěru práce jsou formou analýzy rozebrány jednotlivé části modelového příkladu a na základě toho analyzovány možné způsoby řešení. Použití metody analýzy je nezbytná pro metodu **syntézy**, která sjednocuje a sumarizuje jednotlivé poznatky ze všech částí práce.¹⁸

Tato diplomová práce, pokud není v jejím textu uvedeno jinak, byla zpracována podle stavu platného a účinného k 31. 12. 2020.

¹⁷ POKORNÝ, J. *Úspěšnost zaručena*, s. 48-49.

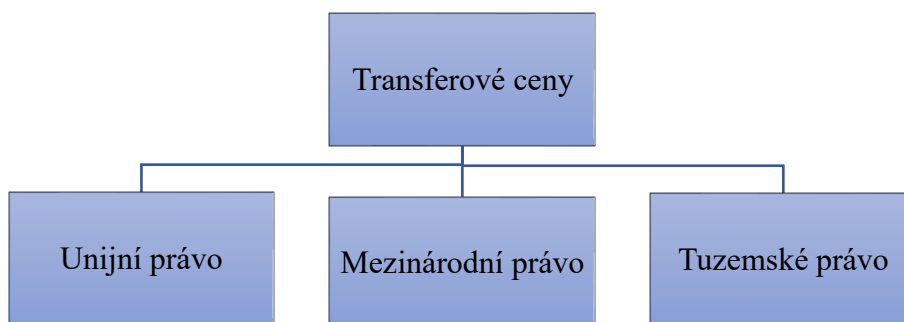
¹⁸ Tamtéž

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

Pro účely diplomové práce je nejprve nutné vymezit formální prameny práva upravující oblast transferových cen, následně definovat klíčové pojmy a metody pro stanovení transferových cen. Oblast transferových cen je velice rozsáhlá, proto se práce dále zabývá vybranou problematikou v kontextu transferových cen služeb mezi českými společnostmi. Pro samotný pojem transferové ceny existuje také synonymní vyjádření převodní ceny, oba tyto pojmy se v následujících kapitolách vyskytují.

2.1 Legislativní úprava

Následující kapitola je věnována analýze právní regulace v oblasti transferových cen, jež je upravena nejen vnitrostátním právem, ale i právem mezinárodním a unijním, viz obrázek č. 1 níže. Pro správné řešení a posouzení dané problematiky je potřeba znalost všech právních regulací z oblasti práva unijního, mezinárodního a tuzemského, neboť dochází k vzájemnému překrývání právních úprav. V případě, že dojde ke kolizi unijního práva s právem mezinárodním či tuzemským platí, aplikační přednost má právo unijní, v souladu s účelem zajištění fungování jednotného vnitřního trhu. Zásada nadřazenosti evropského práva není explicitně uvedena ve smlouvách, ale byla jako taková dovozena judikaturou Soudního dvora Evropské unie.¹⁹



Obrázek 1: Transferové ceny a jejich právní regulace (vlastní zpracování)

¹⁹ Viz. případ Soudního dvora Evropské unie, který zakotvil zásadu nadřazenosti v případě *Costa v. Enel* ze dne 15. července 1964.

Eur-Lex: *Nadřazenost evropského práva*.

Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114548>.

2.1.1 Mezinárodní právní úprava

Na mezinárodní úrovni Česká republika v uzavřela řadu mezinárodních smluv. Podle Ústavy ČR článku 10 jsou vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal souhlas Parlament ČR a jimiž je ČR vázána, součástí českého právního řádu.²⁰ V tomto článku je stanovena aplikační přednost mezinárodních smluv před vnitrostátními předpisy.²¹ Dále z Ústavy ČR čl. 1 odst. 2 vyplývá závazek dodržovat mezinárodní závazky: „Česká republika dodržuje závazky, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva“. Přednost mezinárodních smluv před zákonem o daních z příjmů vyplývá také z ustanovení § 37 ZDP, který uvádí: „*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.*“²² Problematika transferových cen spadá do oblasti mezinárodního zdanění, kde se jí zabývá Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (dále jen „OECD“) a to v rámci Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění a Směrnici o převodních cenách.

Modelová smlouva – SZDZ

Mezinárodními smlouvami jsou v daném kontextu myšleny smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Pro účely uzavírání těchto smluv je ze strany OECD vypracována Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění včetně výkladového Komentáře. Mimo modelovou smlouvu OECD existuje ještě Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění, kterou vytvořila OSN. Tento typ smlouvy je využíván při jednávání dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění zejména s rozvojovými zeměmi.²³ V článku 9 Modelové smlouvy, kterou vydalo OECD, se pojednává o mezinárodním zamezení dvojího zdanění zisků sdružených podniků. V tomto ustanovení jsou definovány sdružené podniky a podmínky pro uplatnění principu tržního odstupu. Princip tržního odstupu a s ním související možnost úpravy základu daně při transakcích mezi sdruženými podniky vyplývá z článku 9, odst. 1 konkrétní smlouvy.²⁴ Modelová smlouva obsahuje

²⁰ Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky

²¹ „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“

²² §37 zákona o daních z příjmů

²³ Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

²⁴ Tamtéž.

v rámci článku 9 ještě odstavec 2, který upravuje možnost provést následně úpravu zisku, který plyne z dané transakce, ve druhém státě. ČR k tomuto článku v Modelové smlouvě výhradu, na základě které je do některých SZDZ přidáván také další odstavec upravující nemožnost následných úprav vyplývajících z odst. 2 v případě podvodu, vědomého zanedbání nebo nedbalosti.²⁵

Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy

Legislativu České republiky z pohledu mezinárodního práva ovlivňují směrnice a doporučení OECD. Přestože OECD nemá formální nástroje na jejich vynucení a v této souvislosti hovoříme o tzv. *soft law* jsou tato doporučení členskými zeměmi přijímána.²⁶ V roce 2017 vydalo OECD aktualizovanou verzi Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (dále jen Směrnice). Nová verze Směrnice odráží změny vyplývající z projektu OECD/G20 BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).²⁷ Vzhledem ke skutečnosti, že Česká republika je signatářem mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu,²⁸ jsou postupy a metody uvedené ve Směrnici o převodních cenách závazné pro ČR, ačkoliv nejsou přímo zakotveny v českých zákonech. Směrnice o převodních cenách svým charakterem a způsobem přijetí a jejího použití odpovídá dokumentům uvedeným v čl. 31 odst. 2 Vídeňské úmluvy, neboť mezi členskými státy OECD došlo ke konsensu o ní.²⁹ Směrnice v současnosti představuje komplexní materiál, který zakotvuje uchopitelné standardy pro stanovení transferových cen.³⁰ Směrnice má za úkol sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat spory mezi nimi a předcházet nákladným soudním sporům a dále lze Směrnici využívat pro daňové účely ostatními členskými státy coby výkladové pravidlo k článku 9 SZDZ.³¹

²⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*

²⁶ MZV. Stálá mise České republiky při OECD v Paříži: Základní informace o OECD. Dostupné z: https://www.mzv.cz/oecd/paris/cz/zakladni_informace_o_oecd/index.html.

²⁷ FUČÍK, Ivan a Štěpán HRUBÝ. *Transferové ceny – nový pokyn D34*

²⁸ Vyhláška Č. 15/1988 SB. *MINISTRA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ O VÍDEŇSKÉ ÚMLUVĚ O SMLUVNÍM PRÁVU*

²⁹ JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky.*

³⁰ Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

³¹ Tamtéž.

2.1.2 Unijní právní úprava

Ačkoliv v současné době Evropská unie nemá harmonizované daně z příjmů v porovnání s nepřímými daněmi, zaznamenává rostoucí vliv na zdanění korporátních společností v rámci fungování jednotného trhu EU. V souladu se Smlouvou o fungování EU (dále jen „SFEU“), která zajišťuje volný pohyb zboží, služeb, kapitálu a osob musí pravidla převodních cen jednotlivých tuzemských zákonů respektovat evropské právo a být tedy v souladu SFEU. V rámci unijní úpravy jsou transferové ceny upraveny v několika právních předpisech. Platí, že vzhledem ke skutečnosti, že Česká republika je členem Evropské unie a unijní právo má aplikační přednost před tuzemskými právními úpravami, ČR nesmí uplatňovat vnitrostátní pravidlo, které je v rozporu s evropským právem. Zásada nadřazenosti platí závazně pro všechny evropské akty.³² Vzhledem ke skutečnosti, že problematika převodních cen představuje daňové překážky v přeshraničních aktivitách společností, přijala Evropská komise dvoufázovou strategii ke zdanění společností v EU s cílem harmonizovat pravidla v této oblasti.³³

V souladu se zvolenou strategií bylo ustanoveno Fórum k převodním cenám (dále jen „JTPF“), jehož úkolem bylo zajistit vzájemnou lepší koordinaci mezi členskými státy v oblasti dokumentace, aplikace metod dle Směrnice OECD a řešení sporů. JTPF se zaměřuje na tři oblasti:

1. na nástroje, které jsou nutné k řešení praktických problémů v oblasti transferových cen,
2. efektivní administrace transferových cen,
3. pozice EU vůči třetím státům z pohledu transferových cen.³⁴

JTPF má tedy za úkol zajišťovat nelegislativní ale pragmatické řešení praktických problémů převodních cen v EU v kontextu doporučení Směrnice OECD.³⁵ Na základě jednání JTPF byl vydán Evropskou komisí Kodex³⁶ chování ohledně dokumentace

³² EUR-Lex: *Zamezení dvojího zdanění (arbitráž)*.

Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126038>.

³³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*

³⁴ Tamtéž.

³⁵ Tamtéž.

³⁶ Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii [online].

k převodním cenám, dále vydalo JTPF zprávu o srovnatelnosti, zprávu o vnitropodnikových službách s nízkou přidanou hodnotou a další oblastí, na kterou se JTPF zaměřilo jsou předběžné cenové dohody.³⁷

Arbitrážní konvenci č. 90/463/EEC

V roce 2006 Česká republika ratifikovala Arbitrážní konvenci, která zavádí postup pro zabránění dvojího zdanění v případě sdružených podniků, které mají sídla v různých zemích EU a jsou daněny více než jednou zemí EU kvůli úpravě jejich zisku směrem nahoru v jiné zemi EU.³⁸

Směrnice Rady (EU) 2017/1852 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii

Směrnice přináší právní nástroje ochrany daňovému rezidentu členského státu Evropské unie, na jehož daňovou povinnost má vliv sporná otázka, tedy záležitost vedoucí ke vzniku sporu vyplývajícího z výkladu a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění.³⁹

2.1.3 Tuzemská právní úprava

Zákonná úprava pravidel pro převodní ceny je v české legislativě velmi omezená a přesnější specifikace a postupy jsou ponechány na nezávazných pokynech, mezinárodních standardech, judikatuře, správní praxi a jiných nezávazných pramenech práva.⁴⁰

Judikatura hraje ve výkladové praxi v oblasti převodních cen v České republice velmi důležitou roli. Jedná se o důsledek poměrně strohého tuzemského legislativního

Dostupné z: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:42006X0728(01)&from=EN)

³⁷ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*

³⁸ EUR-Lex: *Zamezení dvojího zdanění (arbitráž)*. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126038>

Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126038>.

³⁹ Směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=CELEX%3A32017L1852>

⁴⁰ ČECH, Prokop. *Převodní ceny mezi spojenými osobami a jejich problematika*. Praha, 2013. Diplomová práce.

vymezení převodních cen, který poskytuje jen minimální určení toho, jak by měl daňový subjekt v nastavení převodních cen postupovat. Judikurní rozhodnutí tak dotváří právní normu a vyplňuje mezery právní úpravy a stává se pramenem práva.⁴¹ Judikatura ujednocuje pravidla převodních cen, vysvětluje vzájemná práva a povinnosti. Její interpretace zvyšují právní jistotu subjektů na obou stranách zákona.⁴²

S rostoucím trendem problematiky převodních cen roste i počet případů řešených Nejvyšším správním soudem (dále jen NSS) a rozhodnutí NSS má současně velký dopad na podnikatelskou praxi. Předmětem četné judikatury v oblasti převodních cen jsou mimo jiné čím dál častěji vnitropodnikově poskytované manažerské služby. Judikatura tak může poskytnout užitečné informace, jak v daných případech rozhodl vyšší soud.⁴³

Převodní ceny jsou v České republice upraveny především v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZDP). Klíčovým ustanovením je v případě zákona o daních z příjmů § 23 odst. 7, který definuje princip tržního odstupu a vymezuje okruh spojených osob v kontextu transferových cen. Tento zákon je doprovázen tzv. pokyny řady D, které jsou v současné době vydávány Generálním finančním ředitelstvím (dále jen GŘ), ale dříve byly vydávány Ministerstvem financí.⁴⁴

Pokyny Ministerstva financí a GŘ

Uvedené pokyny jsou interpretačními výkladovými pokyny pravidel převodních cen uvedených ve Směrnici OECD, tyto pokyny se považují za obecná doporučení a nelze je pokládat za závazný právní nástroj. Jejich hlavním úkolem je zajistit jednotný postup při zdaňování řízených transakcí uvnitř společností.⁴⁵

⁴¹ KYNICKÝ, Milan. *Řízení rizik v oblasti převodních cen mezi propojenými osobami a právní důsledky plynoucí z jejich nesprávného nastavení* [online].

⁴² FETTER, Richard. *Judikatura a její význam pro praxi* [online].

⁴³ Judikatura a judikáty. *Auditor*. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3057/casopis-auditor-c-2-2015.pdf>.

⁴⁴ Pokyny D | Legislativa a metodika | Daně | Finanční správa. *Finanční správa* [online]. Copyright © 2013. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d>

⁴⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.

Pokyn GFŘ č. D–32 Sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny, byl vydán ve Finančním zpravodaji č. 9/2018 ze dne 9. listopadu 2018. Tento Pokyn nahrazuje pokyn D–333, který se týkal pouze závazného posouzení způsobu stanovení převodní ceny mezi spojenými osobami dle ustanovení § 38nc ZDP. V novém Pokynu je reflektováno nové ustanovení § 38nd ZDP, které umožňuje požádat o závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.⁴⁶

Pokyn GFŘ č. D–34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky–převodní ceny, byl publikován ve Finančním zpravodaji 5/2019 ze dne 31. 5. 2019. Tento pokyn nahrazuje dosavadní pokyn D-332 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. Pokyn byl vydán v návaznosti na v roce 2017 aktualizovanou Směrnicí o převodních cenách OECD. Principy uváděné v tomto pokynu odrážejí přístup uplatňovaný i v době před aktualizací směrnice a pouze doplňují a upřesňují výklady některých oddílů aktualizované Směrnice.⁴⁷

Pokyn D–334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami, zveřejňuje standardy důležité při dokumentování správnosti nastavení transferových cen tak, aby byly v souladu jak s českými zákony, tak se Směrnicí OECD. V legislativě České republiky neexistuje ustanovení, které by daňovému subjektu ukládalo povinnost předkládat dokumentaci k transferovým cenám, nicméně zde existuje nepřímá povinnost, která vyplývá z ustanovení dle §92 odst. 3 a 4 DŘ⁴⁸ a daňový subjekt

⁴⁶ Pokyn GFŘ D–32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.

SCHARINGEROVÁ, Linda a Karolína STAŇKOVÁ. *Nový pokyn GFŘ k závaznému posouzení k převodním cenám a ke způsobu určení základu daně pro stálé provozovny.*

⁴⁷ Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky–převodní ceny

FUČÍK, Ivan a Štěpán HRUBÝ. *Transferové ceny – nový pokyn D34.*

⁴⁸ DŘ: § 92 (3) Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

(4) Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.

je povinen na vyzvání správcem daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně. Pokyn uvádí potřebný rozsah dokumentace, aby bylo možné posoudit soulad stanovených transferových cen s principem tržního odstupu.⁴⁹

Pokyn GFR D–10 se vyjadřuje ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi sdruženými podniky s cílem zajištění jednotného uplatňování daňových právních předpisů při hodnocení těchto služeb a cílem snížit administrativní náročnost při prokazování správnosti nastavení převodních cen u těchto služeb. Aplikace samotného pokynu vyžaduje dodržení základních zásad správy daní dle § 5 až 9 DŘ.⁵⁰

2.2 Princip tržního odstupu

Základem převodních cen je princip tržního odstupu v anglickém znění *arm's length principle*, podle kterého by se měly transakce mezi spojenými osobami uskutečňovat. Jedná se o mezinárodní normu pro převodní ceny, na které se členské státy OECD shodly, a jež by měla být užívána pro daňové účely skupinami podniků i daňovými správami.⁵¹ V souladu s principem tržního odstupu musí být převodní ceny stanoveny ve stejné výši, jako by byly sjednávány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené. Z tohoto vyplývá pravidlo, že zisky dosažené spojenou osobou odpovídají zisku, který by společnost dosáhla i jako nezávislá osoba. Zisky jsou tedy očištěny od deformací vytvořených neobvyklými podmínkami v transakcích mezi těmito osobami.⁵²

Princip tržního odstupu definuje tuzemský zákon v § 23 odst. 7 ZDP, který stanovuje povinnost upravit základ daně daňového subjektu o částku rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou. *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla*

⁴⁹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

⁵⁰ Tamtéž.

⁵¹ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

⁵² SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

*sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“*⁵³ Z citovaného ustanovení vyplývá, že není narušena smluvní volnost mezi spojenými osobami, je však potřeba upravit základ daně o příslušný rozdíl nebo daný rozdíl uspokojivě vysvětlit.⁵⁴ Upravit základ daně může správce daně nebo samotný poplatník, který nabytí dojmu o nesprávném nastavení transferových cen.⁵⁵ Nelze-li takto cenu určit, použije se zákon o oceňování majetku.⁵⁶ Situaci, kdy z důvodu nesprávně nastavených cen, byl základ daně poplatníka dle § 23 odst. 7 ZDP snížen, řeší ustanovení v § 23 odst. 3 písm. a) bod 17 ZDP.⁵⁷ Výsledek hospodaření je nutné zvýšit, aby takto dosažené zisky nezůstaly nezdaněny. Zároveň ale z ustanovení vyplývá, že se nebude snižovat základ daně dle § 23 odst. 7 a poté se výsledek hospodaření nezvýší o výšku rozdílu, pokud následně došlo ke smluvní úpravě převodních cen mezi spojenými osobami, která rozdíl zohlední. Z daného ustanovení zároveň vyplývá skutečnost, že případná úprava chybně nastavených převodních cen mezi spojenými osobami, se uskuteční prostřednictvím úpravy základu daně. Tento krok tedy neovlivní obchodně právní záležitosti, ale jde úpravu pouze z pohledu daňového.⁵⁸

Součástí tohoto jednostranného opatření je také ustanovení v §22 odst. 1 písm. g) bodu 3 ZDP, dle kterého se „*za podíly na zisku pro účely zákona považuje i zjištěný rozdíl mezi cenou a cenou obvyklou na trhu*“⁵⁹

Principu tržního odstupu využívají ve svých ustanoveních i metodické pokyny GŘŘ a Ministerstva financí č. D-32, D-34 a D-334, které by měly upřesnit postup při aplikaci principu tržního odstupu při sjednávání převodních cen v souladu se Směrnicí OECD.

⁵³ §23 odst. 7 zákon č. 586/1992 sb. o daních z příjmů

⁵⁴ JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky.*

⁵⁵ Tamtéž.

⁵⁶ Zákon č. 151/1997 Sb. Zákon o oceňování majetku a o změně některých zákonů

⁵⁷ „*částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, o kterou byl snížen základ daně poplatníka podle § 23 odst. 7; toto ustanovení se nepoužije pro tu část rozdílu, která byla mezi těmito spojenými osobami vypořádána*“

⁵⁸ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

⁵⁹ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů.*

2.3 Základní pojmy a definice

V této kapitole je uvedena část terminologie, kterou je nutné si vymezit, a jenž je zároveň klíčová pro pochopení dané problematiky.

2.3.1 Převodní ceny

Převodní ceny (jinak také "transferové ceny") jsou ceny, za něž se prodávají produkty a služby mezi spřízněnými osobami. Zjednodušeně lze konstatovat, že za převodní ceny můžeme považovat ceny uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky či personálně spojenými, v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem sdružené podniky. Pro daňové účely musí být tyto ceny stanoveny stejným způsobem, jakým by postupovaly nezávislé podniky, které nejsou ekonomicky či personálně propojeny. Ceny stanovené tímto způsobem jsou pak ceny stanovenými na základě principu tržního odstupu. V českých podmínkách lze říct, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmů, jak jsou definovány v našich daňových zákonech. Jde tedy o spravedlivé rozdělení zisku mezi sdruženými podniky plynoucího z transakce, která se mezi těmito podniky uskutečnila.⁶⁰

2.3.2 Spojené osoby

Termín spojené osoby je interpretován jak v tuzemské daňovém zákoně, tak v oblasti mezinárodního práva v případě existence mezinárodního prvku v Modelové smlouvě o zamezení dvojího zdanění v čl. 9.

Tuzemská právní úprava

Pro účely daní z příjmů najdeme pojem spojené osoby v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění p. p. (dále jen „ZDP“). Podle § 23 odst. 7 ZDP se pro účely ZDP rozumí spojenými osobami:

- kapitálově spojené osoby (dle § 23 odst. 7 písm. a) ZDP a

⁶⁰ Převodní ceny v roce 2019. Dostupné z: <https://accace.cz/wp-content/uploads/sites/5/2018/02/2019-Transfer-Pricing-Czech-Republic-CZ.pdf>.

Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky-převodní ceny

- jinak spojené osoby (dle § 23 odst. 7 písm. b) ZDP.

Kapitálově spojené osoby se dále rozdělují na přímo kapitálově spojené a nepřímo kapitálově spojené. Přímo kapitálově spojené osoby jsou takové osoby, jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob. Nepřímo kapitálově spojené osoby znamená, že se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob.⁶¹

Za jinak spojené osoby se považuje situace:

- kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,
- kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,
- osoby ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou⁶²,
- osoby blízké,⁶³
- osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.⁶⁴

Podíl na základním kapitálu nebo podíl s hlasovacím právem ve zdaňovacím období nebo období, za něž je podáváno daňové přiznání, se stanoví jako aritmetický průměr měsíčních stavů. Samotná účast v kontrolní komisi nebo obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu se nepovažuje za podílení se na kontrole.⁶⁵

2.3.3 Mateřská a dceřiná společnost

Pojmy mateřská a dceřiná společnost se různí a pohled obchodního práva a účetních předpisů se významně odlišuje od pohledu daňového, neboť každý stanovují odlišná kritéria. Před vstupem České republiky do EU se v daňových zákonech v tomto kontextu

⁶¹ DĚRGEL, Martin. *Spojené osoby v daních*.

⁶² Definice ovládané a ovládající osoby vyplývá z § 74 a 75 zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích

⁶³ Definice osoby blízké vyplývá z § 22 odst. 1 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

⁶⁴ § 23 odst. 7 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

⁶⁵ Tamtéž.

hovořilo pouze o spojených osobách § 23 odst. 7 ZDP. Se vstupem ČR do EU se v návaznosti na příslušné unijní předpisy do ZDP dostaly výslovně rovněž pojmy – mateřská a dceřiná společnost. Stěžejní je v tomto směru Směrnice Rady 2011/96/EU, jejím cílem je osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění těchto příjmů u mateřské společnosti.⁶⁶ Dle ZDP se mateřskou společností rozumí obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky nebo jiného členského státu Evropské unie, má minimálně 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace (po dobu minimálně 12 měsíců nepřetržitě), dále má právní formu a. s., s. r. o., družstva, nebo obdobnou právní formu.⁶⁷ Dceřiná společnost je z pohledu ZDP obchodní korporací, která je daňovým rezidentem ČR nebo jiného členského státu EU, na jejím základním kapitálu má alespoň 10% podíl mateřská obchodní korporace (nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě) a má právní formu a. s., s. r. o., družstvo nebo obdobnou právní formu podle příslušných předpisů dané země, pokud jde o daňového rezidenta jiného členského státu EU.⁶⁸ Obchodní transakce uskutečňované mezi těmito spojenými osobami jsou nazývány řízenými transakcemi, resp. závislými transakcemi.⁶⁹ Prokazování převodních cen se neomezuje pouze na mateřské a dceřiné společnosti, ale týká se širší vymezené skupiny spojených osob v § 23 odst. 7 ZDP, kam pochopitelně zpravidla patří i tyto subjekty. Pro účely této práce se vychází při používání těchto pojmů tedy z pohledu daňového dle §19 odst. 3 ZDP a zároveň bude splněna podmínka pro použití principu tržního odstupu pro spojené osoby dle §23 odst. 7 ZDP, neboť se jedná vzájemně kapitálově, personálně či jinak propojené subjekty

2.3.4 Manažerské služby

V rámci podnikatelských skupin je obvyklou praxí fakturace nejrůznějších forem poplatků za vedení, management, řízení či správu společnosti a dalších druhů režijních nákladů, které zprostředkovaně souvisí s podnikatelskou činností celé skupiny – zpravidla

⁶⁶ DĚRGEL, Martin. Mateřská a dceřiná společnost-právně, účetně a daňově: Informácie platné podľa legislatívy v ČR!

⁶⁷ § 19 odst. 3, písm. b) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

BUREŠ, Martin. Mateřská a dceřiná společnost – 1. díl.

⁶⁸ § 19 odst. 3 písm. c) zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

BUREŠ, Martin. Mateřská a dceřiná společnost – 1. díl.

⁶⁹ DVORÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností [online].

jsou souhrnně označovány tzv. *management fee*. Ve vztahu mezi mateřskou a dceřinou obchodní korporací dochází k transakcím, které mají charakter poradenských, konzultačních a podobných služeb, které mateřská obchodní korporace poskytuje dceřiné společnosti. Mohou mít podobu provize a náhrady za manažerské, inženýrské nebo podobné služby.⁷⁰ Podmínky těchto transakcí bývají sjednány různě a často směřují k realizaci poměrně významných plateb ze strany dceřiné společnosti ve prospěch společnosti mateřské.⁷¹

2.3.5 Cena obvyklá

V kontextu převodních cen je v § 23 odst. 7 ZDP uvedeno, že liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená dle zákona o oceňování majetku, kterou lze najít v tuzemské legislativě v zákoně pod č. 151/1997 Sb. o oceňování majetku.⁷² V uvedené definici je podstatné, že pokud se má doopravdy jednat o obvyklou cenu, musí být skutečně splněny podmínky obvyklého obchodního styku. Věcně je s právním pojmem *obvyklá cena* shodný ekonomický pojem *tržní hodnota*. Jedná se tedy o cenu, která se za stejných okolností platí běžně za daný druh zboží či službu mezi nezávislými osobami.⁷³

Podle § 2 odst. 1 zákona o oceňování majetku se obvyklou cenou pro účely tohoto zákona rozumí cena, která by byla dosažena při prodejkách stejného, případně obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni ocenění. Zvažují se přitom všechny okolnosti, které mohou mít na cenu vliv. Do její výše se ale nepromítají vlivy mimořádných okolností trhu, osobních poměrů prodávajícího nebo kupujícího ani vliv zvláštní oblíbenosti. Obvyklá cena vyjadřuje hodnotu věci a určí se porovnáním.⁷⁴

⁷⁰ COLLINS, Julie H a Douglas A SHACKELFORD. *Global organizations and taxes: An analysis of the dividend, interest, royalty, and management fee payments between U.S. multinationals' foreign affiliates*.

⁷¹ MORGAN & GOLDBERG LLC: *Daňová optimalizace*. Dostupné z:

<https://morganandgoldberg.wordpress.com/>

⁷² § 23 odst. 7 zákon č. 586/1992 Sb. Zákon o daních z příjmů

⁷³ DĚRGEL, Martin. *Cena obvyklá*. Dostupné z:

<https://www.du.cz/33/cena-obvykla-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsCxeSPrvZC7xrQIQXE0p4E/>

⁷⁴ § 2 zákon č. 151/1997 sb. o oceňování majetku

2.3.6 Předběžné cenové ujednání – závazné posouzení

Předběžné cenové ujednání (v anglickém znění *Advance Pricing Agreement*, dále jen APA) je zavedeno v zájmu zvýšení právní jistoty podnikatelů, znamená dopředu uskutečněné ujednání mezi daňovým subjektem a daňovou správou o převodních cenách a dalších podmínkách stanovených poplatníkem vůči jeho spojené osobě. Závazné posouzení přebírá principy předběžných cenových dohod ve smyslu Směrnice OECD a přizpůsobuje je podmínkám českých daňových zákonů. Závazné posouzení dává poplatníkům možnost ověřit si předem, je-li způsob tvorby převodní ceny pro účely stanovení základu daně v souladu s principem tržního odstupu. Podmínky související s předběžnými cenovými dohodami jsou upraveny v § 38nc, případně § 38nd ZDP a další informace jsou popsány v Pokynu GŘ D-32, který se týká závazného posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny.⁷⁵

Z právních předpisů ČR vyplývá skutečnost, že jestliže správce daně nabude podezření, že byly aplikovány neobvyklé ceny mezi spojenými osobami, musí nejprve v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňové řádu svoji právní domněnku podložit skutečnostmi a unést vlastní důkazní břemeno. Naopak poplatník, který vypracuje a předloží žádost o závazné posouzení, se dostává do pozice, kdy je nutné své tvrzení prokázat. Důkazní břemeno je za těchto skutečností na straně poplatníka, neboť samotný návrh a propočet cenotvorby je tvrzení, které musí správci prokázat.⁷⁶

2.3.7 Důkazní břemeno

Důkazní břemeno leží primárně na straně poplatníka, jak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku 2 Afs 210/2005-89, neboť daňové řízení je založeno na zásadě, že daňový subjekt má nejen povinnost sám daň přiznat, nýbrž také povinnost své tvrzení doložit důkazními prostředky.⁷⁷ Podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu je proto povinností

⁷⁵ Pokyn GŘ D-32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny

⁷⁶ SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*.

⁷⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, čj. 2 Afs 210/2005-89.

daňového subjektu prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Ve vlastním zájmu je potřeba správci daně poskytnout maximum podkladů a informací, případně svědeckých výpovědí či jiných vhodných důkazních prostředků potvrzujících a odůvodňujících použité transferové ceny. Při vypracování zmíněné dokumentace vyplývá pro daňový subjekt zásadní výhoda, jelikož po jejím předložení v případě daňové kontroly přechází na správce daně důkazní břemeno. Rozporovat dokumentaci pak může prostředky stejné právní váhy, tedy obdobnou analýzou, dokumentací či znaleckým posudkem. Správce daně musí doložit, v čem se dané ceny dle jeho názoru liší od cen obvyklých.⁷⁸

2.3.8 Vnitropodnikové služby

Dne 31.5.2019 zveřejnilo Ministerstvo financí ČR překlad novelizované verze Směrnice OECD o převodních cenách pro národní podniky a daňové správy pro rok 2017, mezi změny v této oblasti patří mimo jiné i část kapitoly VII vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou. Obsahem ustanovení je pojednání o otázkách, které vznikají v souvislosti se stanovováním cen za situace, kdy služby byly poskytnuty jedním z členů nadnárodní skupiny podniků dalším členům této skupiny a případně jaká jsou pravidla stanovení tržního odstupu pro tyto vzájemně poskytované služby. Vnitroskupinové služby mohou zahrnovat služby, které jsou běžně dostupné z vnějšího okolí u nezávislých podniků jako doplněk služeb obvykle zajišťovaných uvnitř podniku samotným podnikem, jedná se například o služby jako je poradenství v oblasti financí nebo personální školení. Služby jsou nehmotným statkem, což přináší značné potíže správcům daně při kontrole transakcí mezi spojenými osobami.⁷⁹ Za služby s nízkou přidanou hodnotou jsou dle pokynu GFR D-10 považovány služby, které tvoří hlavní činnost subjektů, představují rutinní funkce a tvoří podstatný náklad či příjem zainteresovaných podniků. Tyto služby nesmí překročit 10 % z obrátu poskytovatele, 20 % z provozních nákladů příjemce a zároveň nesmí přesáhnout částku 50 mil Kč.⁸⁰

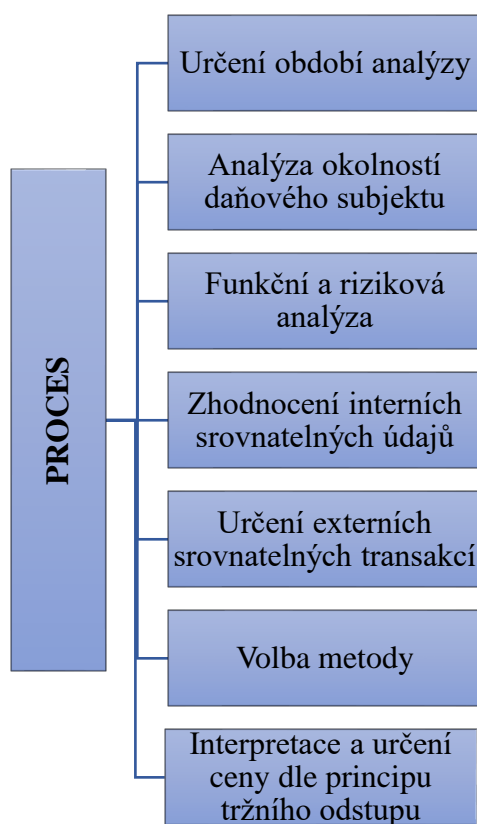
⁷⁸ TOMEŠ, Petr. Pozor na transferové ceny: Nejen nesprávná výše, ale i chybějící či nepřesná dokumentace se může citelně prodrazdit [online].

⁷⁹ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

⁸⁰ Pokyn GFR D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky

2.3.9 Srovnávací analýza

Srovnávací analýza představuje klíčovou roli při uplatňování principu tržního odstupu, je založena na porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami stanovenými u nezávislé transakce mezi nespojenými subjekty za srovnatelných okolností. Typický devíti krokový proces, který lze dle Směrnice dodržovat při provádění srovnávací analýzy, je zaznamenán na obrázku č. 2. Tento postup je obecně považován za přijatou správnou praxi, nicméně se nejedná o povinný postup. V praxi platí, že tento proces není lineární. Především kroky 5 až 7 se mohou být prováděny opakovaně až do doby, než je dosaženo vyhovujícího závěru a dojde k volbě nejvhodnější metody.⁸¹



Obrázek 2: Typický proces srovnávací analýzy (vlastní zpracování)⁸²

Při provádění srovnávací analýzy je nutné srovnávat ekonomicky relevantní vlastnosti transakcí nebo podniků pomocí faktorů srovnatelnosti, kterými jsou smluvní podmínky,

⁸¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

⁸² Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

funkční analýza, vlastnosti majetku a služeb, ekonomické okolnosti a podnikatelská strategie.⁸³

Smluvní podmínky

Na základě zjištěných smluvních podmínek lze zjistit, jak jsou mezi stranami rozděleny odpovědnosti, závazky, práva, rizika či přínosy z prováděných transakcí. Smluvní podmínky mohou vyplývat i z korespondence nebo jiných dokumentů, případně mohou být odvozeny z chování a ekonomických zásad daných stran.⁸⁴ V rámci analýzy je uplatňován princip přednosti podstaty nad formou. Z uvedeného principu vyplývá, že po zjištění smluvních ujednání je třeba se zaměřit na zkoumání skutečného obsahu a skutečného jednání stran. Pokud by se skutečný obsah transakce lišil od smluvních ujednání, transakce bude vymezena na základě skutečného obsahu transakce a skutečného jednání stran transakce.⁸⁵

Funkční analýza

Cílem funkční analýzy je identifikovat, jaké transakce daňový subjekt se spojenými osobám realizuje, jaké funkce v uskutečněných transakcích vykonává, jaký majetek využívá a jaká ekonomicky významná rizika nesou.⁸⁶ Analýza se zaměřuje na to, jaké činnosti strany transakce skutečně vykonávají a jakými schopnostmi disponují. Mezi takové činnosti a schopnosti patří rozhodování, mimo jiné včetně rozhodnutí o obchodní strategii a rizicích. Jednotlivé podniky mohou být pověřeny výkonem různých funkcí uvnitř skupiny nadnárodních podniků, stejně jako mají různé funkce i nezávislé podniky.⁸⁷ Mezi identifikovatelné a srovnávané funkce patří např. výrobní činnost, výzkum a vývoj, distribuční činnost, reklamu, financování, řídicí funkce apod.⁸⁸

⁸³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

⁸⁴ Tamtéž.

⁸⁵ Pokyn GŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

⁸⁶ JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky*

⁸⁷ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

⁸⁸ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

Vlastnosti majetku a služeb

Charakteristické vlastnosti majetku nebo služeb bývají nejčastějším vysvětlením cenových rozdílů. U hmotných aktiv se posuzuje jejich kvalita, fyzické vlastnosti, spolehlivost, dostupnost na trhu, objem nabídek na trhu apod. U nehmotných aktiv je třeba se zaměřit na formu transakce, typ majetku, předpokládané zisky z užití nehmotného majetku. U poskytovaných služeb se zohlední povaha a rozsah, v jakém jsou služby poskytovány, jejich účel a přínos.⁸⁹

Ekonomické okolnosti

Obvyklé tržní ceny se mohou u transakcí, které se týkají stejného majetku nebo služby, na různých trzích lišit. Proto za účelem zajištění srovnatelnosti je nezbytné, aby na trzích, kde nezávislé a spojené podniky působí, nevznikaly rozdíly s podstatným vlivem na cenu či marži nebo aby bylo možné provést příslušné korekce.⁹⁰ Srovnáním ekonomických okolností se rozumí porovnání podmínek na trhu, jako jsou např.: geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence, dostupnost obdobného produktu, úroveň nabídky a poptávky, kupní síla spotřebitele, výrobní náklady, dopravní náklady, datum a čas, regulace trhu apod.⁹¹

Podnikatelské strategie

Jako příklad podnikatelské strategie lze uvést snahu o průnik na nový trh, doprovázenou vyššími cenami, které mohou zahrnovat vyšší náklady na zavedení produktu na trh při současně aplikované nižší konečné prodejní ceny tohoto produktu.⁹² Platí, že i při zohledňování podnikatelské strategie, je třeba brát v potaz skutečnost, který z podniků disponuje funkcí podnikatelskou strategií stanovovat a nést odpovídající rizika.⁹³

⁸⁹ Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

⁹⁰ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

⁹¹ Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

⁹² SATO, Alexej. *Převodní (transferové) ceny v mezinárodním obchodě.*

⁹³ Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

2.4 Metody stanovení převodních cen

Směrnice o převodních cenách doporučuje užití pěti základních metod pro zjištění převodních cen, případně další možností je kombinace těchto metod. Těchto pět metod je rozděleno do dvou skupin, jedná se o tradiční transakční metody a transakční ziskové metody. Výběr příslušné metody závisí na provedené srovnávací analýze. Jednotlivé metody se liší nejen způsobem výpočtu převodní ceny, ale také dle jejich použitelnosti v závislosti na konkrétních situacích.⁹⁴ Za účelem stanovení převodní ceny lze aplikovat i metody, které ve Směrnici popsány nejsou, pokud je prokázáno, že zvolená jiná metoda jsou vhodnější volbou. Součástí prokazování je i vysvětlení toho, proč byly metody uznávané ze strany OECD považovány za méně vhodné či nevhodné a dále o důvod, proč by měla vybraná ostatní metoda poskytnout lepší řešení. Takto určené ceny musí být v souladu s principem tržního odstupu.⁹⁵

2.4.1 Ziskové transakční metody

Transakční ziskové metody zkoumají zisky, které vznikají v rámci určitých transakcí mezi spojenými podniky. Zisky vznikající v rámci závislé transakce mohou být relevantním ukazatelem toho, zda byla daná transakce ovlivněna podmínkami odlišnými od podmínek, které by byly, za jinak srovnatelných okolností, dohodnuty mezi nezávislými podniky. Jedinými ziskovými metodami, které jsou v souladu s principem tržního odstupu, jsou ty, které jsou v souladu s článkem 9 Modelové smlouvy OECD a splňují požadavek srovnávací analýzy dle ustanovení Směrnice. Transakční ziskové metody zahrnují transakční metodu rozdělení zisku a transakční metodu čistého rozpětí.⁹⁶

Metoda rozdělení zisku PSM

Metoda rozdělení zisku se používá zejména u transakcí, které jsou složité a úzce provázané, při převodu cenného nehmotného majetku a při vzájemném sdílení ekonomicky významných rizik. Vychází ze zisku sdružených podniků z řízených transakcí. Celkový zisk z dané transakce je rozdělen na základě toho, jak který sdružený

⁹⁴ JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky*

⁹⁵ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

⁹⁶ Tamtéž.

podnik k vytvoření tohoto zisku přispěl. Z principu metody je stanovený zisk rozdělen mezi sdružené podniky zpravidla na základě analýzy zásluh či zbytkové analýzy.⁹⁷ Pro zjištění správnosti rozdělení zisku je potřeba nalézt podniky se srovnatelnými funkcemi, jako mají sdružené podniky zúčastněné na transakci. Tuto metodu lze použít v případech, kde lze identifikovat ojedinělý přínos všech stran transakce a platí, že pokud zúčastněné strany v rámci vykonaných funkcí přispívají vysokou přidanou hodnotou, nesou odpovídající rizika.⁹⁸

Transakční metoda čistého rozpětí TNMM

Metoda čistého rozpětí funguje podobně jako metody COST + a RPM, rozdíl spočívá v tom, že dochází ke srovnání čisté ziskové přírážky stanovené na základě zvoleného poměrového indikátoru místo hrubých marží. Transakční metoda čistého rozpětí zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým poplatníkem v řízené transakci, předmětem zkoumání je jakou úroveň čistého zisku dosahují nezávislé subjekty na trhu, ku vhodně zvolené základně. Metoda porovnává finanční ukazatele související s řízenou transakcí s finančními ukazateli souvisejícími se srovnatelnou nezávislou transakcí. Za základnu, vůči které je čistý zisk poměřován, je zvolen jakýkoliv finanční či jiný ukazatel, nejčastěji se užívají náklady, výnosy, aktiva či kapitál.⁹⁹ Konečná cena při použití této metody by měla být taková, aby společnost jako celek dosáhla čistí ziskovosti odpovídající čisté ziskovosti zjištěné benchmark analýzou u srovnatelných nezávislých subjektů.¹⁰⁰

2.4.2 Tradiční transakční metody

V této jsou uvedeny tradiční transakčních metod, které se používají pro aplikaci principu tržního odstupu. Tyto metody vycházejí z porovnání nezávislých cen a cen v závislých transakcích nebo z hrubého rozpětí. Opakem je transakce nezávislá, jenž se rozumí obchodní vztahy mezi nezávislými podniky.¹⁰¹ Těmito metodami jsou metoda

⁹⁷ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

⁹⁸ Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

⁹⁹ JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky*

¹⁰⁰ Pokyn GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny

¹⁰¹ Tamtéž.

srovnatelné nezávislé ceny, metoda ceny při opětovném prodeji a metoda nákladů a přírážky.¹⁰²

Metoda nezávislé srovnatelné ceny CUP

Metoda nezávislé srovnatelné ceny je nejjednodušší z hlediska použitelnosti, avšak vyžaduje velkou míru srovnatelnosti, neboť musí jít o srovnatelný produkt.¹⁰³ Tato metoda srovnává cenu účtovanou v řízené transakci s cenou účtovanou ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných podmínek. Nezávislá transakce je srovnatelná s transakcí řízenou za splnění dvou podmínek:

1. *„Žádný z rozdílů mezi srovnávanými transakcemi nebo podniky uskutečňujícím tyto transakce by nemohl podstatně ovlivnit cenu na volném trhu*
2. *Mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se vyloučily podstatné dopady takových rozdílů“¹⁰⁴*

Metoda vyžaduje tedy vysokou míru srovnatelnosti a k tomu, aby byl naplněn princip tržního odstupu, musí nastat shoda mezi převodní a nezávislou cenou.¹⁰⁵

Metoda ceny při opětovném prodeji RPM

Tato metoda vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od spojeného podniku prodán nezávislému podniku, tedy konečnému odběrateli. Nezávislá cenu a musí být poté snížena o hrubou přiměřenou marži obvyklou závislého prodejce. Marže, kterou si určil závislý prodejce, musí být v takové výši, aby byly pokryty prodejní a ostatní provozní náklady a zároveň generován zisk.¹⁰⁶ Hodnotu, která zbývá po odečtení hrubé marže a zohlednění nákladů spojených s koupí produktu, lze považovat za cenu v souladu s principem tržního odstupu.¹⁰⁷

¹⁰² Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

¹⁰³ Pokyn GŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

¹⁰⁴ JELÍNEK, Michal. *Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky.*

¹⁰⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*

¹⁰⁶ Tamtéž.

¹⁰⁷ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

Metoda nákladů a přírážky COST+

Tato transakční metoda vychází z nákladů, které dodavatel majetku či služeb vynaložil v závislé transakci na nákup majetku nebo služeb poskytovaných přidruženému podniku. K těmto vzniklým nákladům je připočtena přírážka závislého dodavatele majetku či služby, která má zajistit kromě pokrytí nákladů i dosažení přiměřeného zisku. Částka, ke které se dojde přičteme-li přírážku k výše uvedeným nákladům, se považuje za cenu stanovenou v souladu s principem tržního odstupu původní závislé transakce.¹⁰⁸

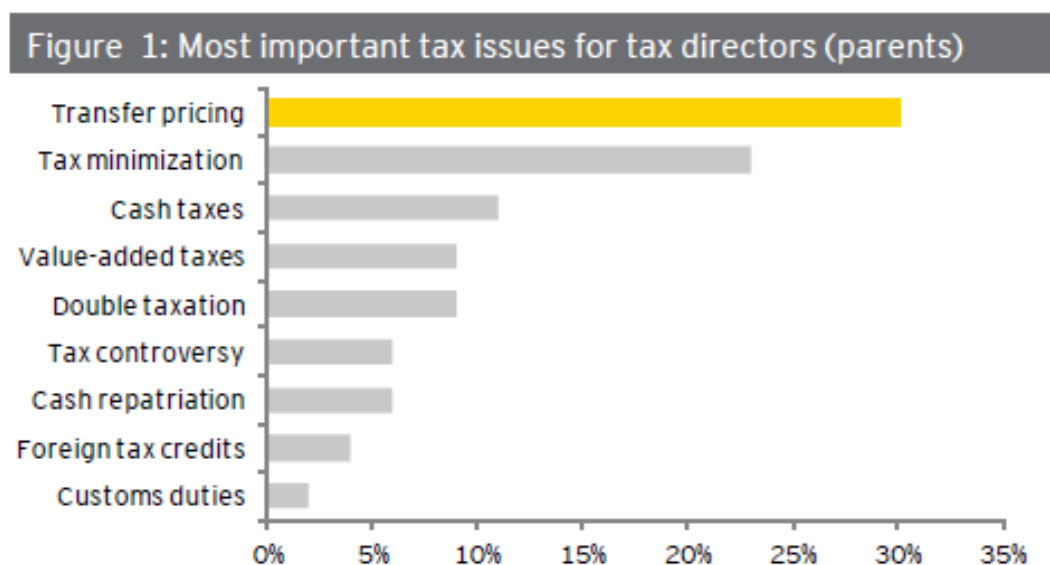
¹⁰⁸ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

3. ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

V této části je pozornost věnována analýze současného stavu problematiky převodních cen včetně rozboru judikatury z oblasti poskytování služeb. Na základě získaných poznatků je dále v této části práce vymezen souhrn povinností a vytvořen metodický postup stanovení převodní ceny za manažerské služby tak, aby výsledná cena byla stanovena v souladu s principem tržního odstupu.

3.1 Převodní ceny v současnosti

Problematika mezinárodního zdanění a převodních cen na sebe v posledních letech poutá stále více pozornosti. V roce 2010 společnost Ernest & Young provedla výzkum v oblasti převodních cen, do něhož byly zapojeny nadnárodní společnosti z 25 zemí světa. Tento výzkum mimo jiné potvrdil skutečnost významnosti převodních cen, která je neustále na vzestupu. Již v tomto roce byly transferové ceny z pohledu daňového managementu označeny jako stěžejní záležitost v daňové problematice, kde transferové ceny vybralo více jak 30 % respondentů, jak uvádí obrázek č. 3.¹⁰⁹



Obrázek 3: Nejvýznamnější oblasti v daňové problematice z pohledu tax managementu¹¹⁰

¹⁰⁹ Ernst & Young, 2010 *Global Transfer Pricing Survey: Addressing the challenges of globalization*. [Http://www.ey.com](http://www.ey.com) [online]. USA: EYGM Limited, 2011. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/pdfs/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey.pdf>

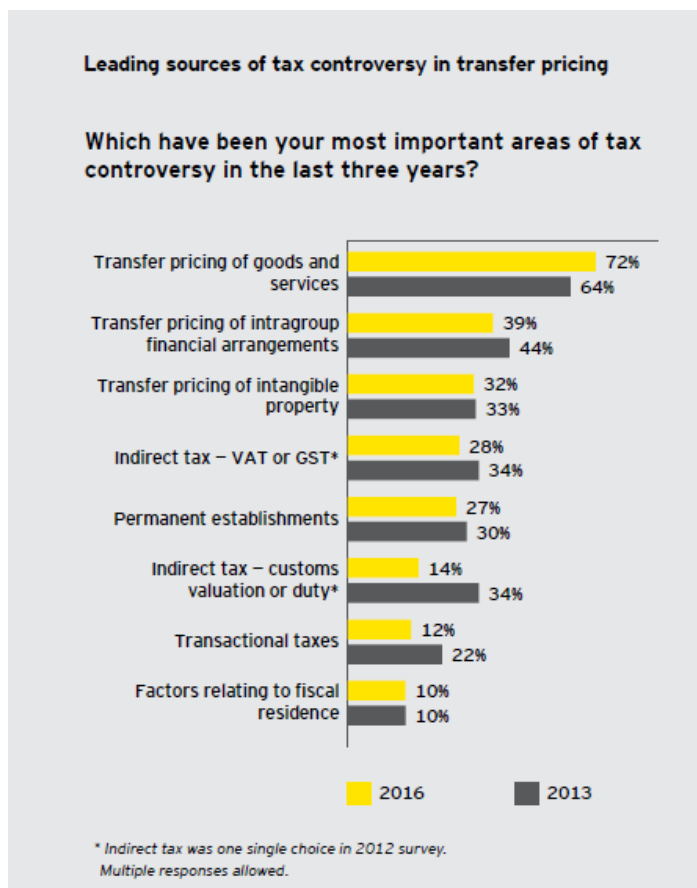
¹¹⁰ Tamtéž.

Z nejnovějšího globálního průzkumu, který k problematice převodních cen zpracovala společnost Ernest & Young v roce 2019, vyplývají obavy daňových subjektů především z důvodu nejistoty ohledně budoucího vývoje i dopadů chystaných změn. Za touto skutečností stojí jak četné daňové reformy ve světě, tak snaha ze strany OECD přizpůsobit mezinárodní daňový systém pokračující digitalizaci ekonomiky. V rámci tohoto průzkumu bylo osloveno více než 700 vedoucích pracovníků a zástupců společností odpovědných za oblast zdanění a převodních cen napříč z celého světa. Průzkum ukázal, že téměř 79 % dotazovaných vedoucích pracovníků nadnárodních společností poukazuje na nejistotu spojenou se zdaňováním mezinárodních transakcí. Přibližně 80 % respondentů v průzkumu potvrdilo, že se správce daně v uplynulých třech letech zabýval způsobem stanovení převodních cen v jejich společnosti. Ve 40 % případů vedla následná opatření k zabránění dvojímu zdanění.¹¹¹

V současné době převládá v oblasti převodních cen snaha podniků snižovat rizika. Bezmála dvě třetiny respondentů si klade za cíl rizika u převodních cen buď zcela eliminovat či alespoň omezit. Nejvýraznější obavy ve spojitosti s řízením daňových rizik vyvolává především stále intenzivnější vzájemné sdílení informací a údajů mezi orgány daňové správy. Dále možnost zveřejnění nežádoucích informací a z toho plynoucí případné poškození pověsti společnosti.¹¹² Nejkritičtějšími oblastmi při stanovení převodních cen byly ze strany respondentů označeny oblasti zboží a poskytování služeb uvnitř skupiny, viz. obrázek č. 4.

¹¹¹ Ernst & Young. *How profound change, transparency and controversy are reshaping a critical business function: 2019 Transfer Pricing and International Tax Survey* [online]. Dostupné z: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf

¹¹² Tamtéž.



Obrázek 4: Kritické oblasti pro stanovení transferových cen ¹¹³

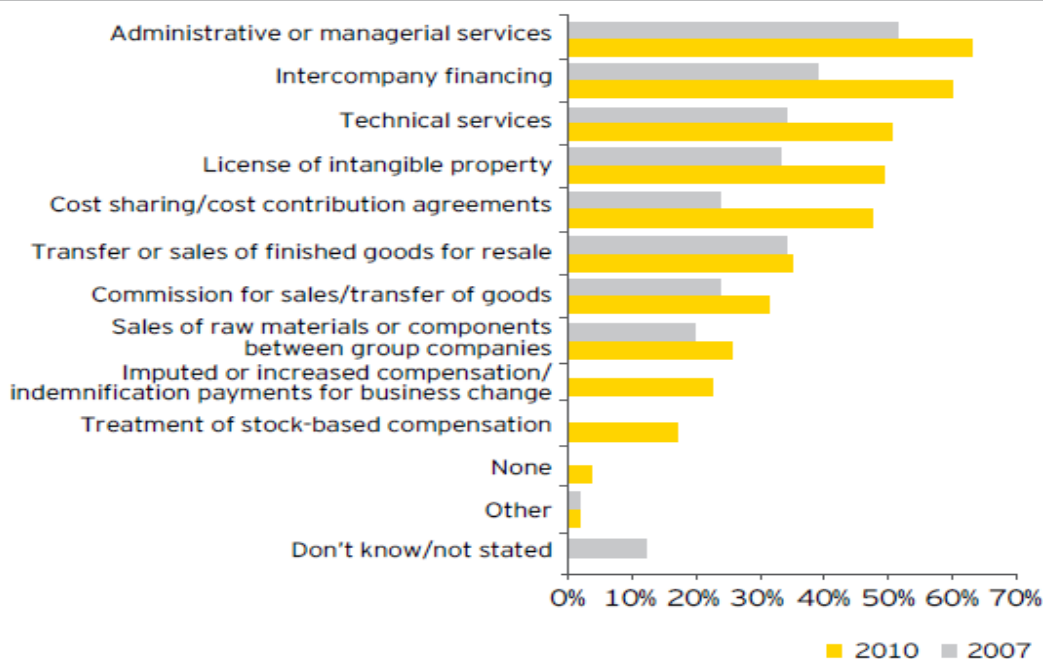
Nejčastějším případem poskytování služeb uvnitř skupiny, na které se při kontrole převodních cen zaměřují finanční úřady, jsou právě manažerské služby poskytované uvnitř spojených podniků. ¹¹⁴ Tuto skutečnost potvrdil již provedený výzkum v roce 2010, kdy byly administrativní a manažerské služby označeny jako nejnáchylnější oblast ke kontrole od správce daně, jak je zobrazeno na obrázku č. 5, který zaznamenává rostoucí trend podrobení kontroly administrativních a manažerských služeb ze strany správce daně. ¹¹⁵

¹¹³ Ernst & Young. *In the spotlight A new era of transparency and risk: 2016 Transfer Pricing Survey Series* [online]. Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie/\\$FILE/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie/$FILE/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie.pdf)

¹¹⁴ Ernst & Young. *How profound change, transparency and controversy are reshaping a critical business function: 2019 Transfer Pricing and International Tax Survey* [online]. Dostupné z: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf

¹¹⁵ Ernst & Young. *2010 Global Transfer Pricing Survey: Addressing the challenges of globalization*. [Http://www.ey.com](http://www.ey.com) [online]. USA: EYGM Limited, 2011. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/pdfs/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey.pdf>

Figure 21: Transactions most susceptible to review by tax authorities (parents)



Obrázek 5: Rizikové transakce mezi spojenými osobami¹¹⁶

V rámci podnikatelských skupin je obvyklou praxí fakturace nejrůznějších forem poplatků za vedení, management, řízení společnosti a dalších druhů režijních nákladů, které zprostředkovaně souvisí s ekonomickou činností celé skupiny – obvykle označovány jako manažerské služby. Z pohledu daňových správ je oblast poplatků považována za náchylnou k možnému zneužití, proto je potřeba věnovat ji rostoucí pozornost.¹¹⁷

Jako nejhorší možná varianta je označována situace, kdy tuzemský daňový poplatník obdrží od mateřské či jinak spojené společnosti jednou měsíčně fakturu za služby a není zcela jasné, za co vlastně platí a jak byla cena stanovena. Přestože, se takto dceřiné společnosti podílí na nákladech mateřské společnosti, která řídí hlavní obchodní aktivity skupiny, není schopen tuto skutečnost prokázat. Problém nastane, pokud společnosti nevěnují přílišné úsilí k dokumentaci o obsahu služeb, které jsou předmětem fakturace. Zatímco externí poradenské společnosti v obdobných případech přikládají soupis

¹¹⁶ Ernst & Young. *2010 Global Transfer Pricing Survey: Addressing the challenges of globalization*. [Http://www.ey.com](http://www.ey.com) [online]. USA: EYGM Limited, 2011. Dostupné z:

¹¹⁷ PWC. *Increase in transfer pricing tax audit in the Czech Republic*. 2017.

Dostupné: <https://pwc-ceska-republika.blogs.com/files/pwc-tp-czech-republic-increased-audits.pdf>

konkrétních činností, aby klient věděl, za co platí. Pokud hodnota nákladů za přijetí služby vyčnívá oproti ostatním poradenským službám, vyvolává to oprávněný zájem správce daně.¹¹⁸ Finanční správa ČR se v průběhu roku 2019 nadále zaměřovala na kontrolu převodních cen v souvislosti se spojenými osobami. Nejčastější problémy finanční správa zjišťuje v nesprávně nastavené cenotvorbě v závislosti na funkčním a rizikovém profilu a v daňové uznatelnosti i ocenění vnitropodnikových manažerských služeb.¹¹⁹

3.2 Převodní ceny v judikatuře

Oblast převodních cen je v posledních letech stále více kontrolována ze strany správce daně, což má za následek fakt, že pracovníci správce daně získávají stále více zkušeností a kladou stále „rafinovanější“ dotazy. Současně s tím se rozvíjí judikatura v této oblasti, která dotváří a vysvětluje vzájemná práva a povinnosti při kontrole této oblasti.¹²⁰ Judikatura v této oblasti pomáhá poskytnout užitečné informace tom, jak v podobných případech bylo rozhodnuto. V současnosti je argumentace judikaturou zcela běžná a čím více judikátů v oblasti převodních cen bude k dispozici, tím jasněji budou do budoucna stanovené mantinely pro správce daně i daňové poplatníky.¹²¹

Tato část diplomové práce je věnována analýze judikátů zaměřené na poskytování vnitropodnikových služeb. Daňový subjekt musí být schopen prokázat daňovou uznatelnost vykazovaných nákladů dle § 24 odst. 1 ZDP, což bývá problémové především u transakcí, které mají charakter přijaté poradenské či manažerské služby. Daňový subjekt musí být vždy schopen prokázat, že daná služba byla a v jaké výši skutečně poskytnuta. V neposlední řadě i to, že tuto službu potřebuje pro svoji ekonomickou činnost.¹²²

¹¹⁸ JELÍNEK, Michal. *Daňová kontrola transferových cen u vnitropodnikových služeb*. [online]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/danova-kontrola-transferovych-cen-u-vnitropodnikovych-sluzeb-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese11EiNjoMQisu6r2ggEXkui-y3f1d3xg/?serp=1>

¹¹⁹ Finanční správa. Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2019. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/financni-sprava-cr/vyrocní-zpravy-a-souvisejici-dokumenty/2019>.

¹²⁰ ČÍŽEK, Ladislav, Radim BOTEK. *Transferové ceny – obecně účetně a daňově*

¹²¹ SZMARAGOWSKI, Daniel a Jan NESVAČIL. Jak vypadá kontrola zaměřená na převodní ceny.

¹²² KAPOUN, Vítězslav. *Úvod do převodních cen*. [online].

Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=254183>

3.2.1 Služby musí být zdokumentovány

Dokumentace k převodním cenám má být především souhrnem důkazních prostředků k prokázání správnosti nastavení převodních cen. Hlavním problémem se stává poměr alokace mezi jednotlivé společnosti, doložení reálného poskytnutí těchto služeb a důkazy, že slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů přijímající společnosti. Precedent v tom, v jakém rozsahu by měly být vnitropodnikové služby zdokumentovány, přinesl rozsudek krajského soudu v Českých Budějovicích. Spor se týkal uplatnění nákladů na poradenské služby přijaté od spojené osoby.¹²³

Daňový subjekt v rámci své obhajoby předložil množství důkazů, které měly poskytnutí služeb mateřskou společností prokázat. Mezi předloženými důkazy se objevily například prezentace ze školení, akční plán, e-maily, ostatní záznamy komunikace se zástupci mateřské společnosti. Dále společnost předložila řadu dokladů vztahujících se k prokázání cestovních výdajů zaměstnanců mateřské společnosti, jména zaměstnanců mateřské a dceřiné společnosti, ke kterým doložila také kalkulace výpočtu jejich odměn, včetně přehledu měsíčních mzdových nákladů zaměstnanců, kteří na poskytování služby participovali. U jednotlivých doložených příloh bylo uvedeno, v jakých oblastech byly služby poskytnuty, co bylo předmětem plnění a který zaměstnanec se na jejich poskytování podílel, dále byl navrhnut výsledek svědků u většiny případů.¹²⁴

Správce daně však zhodnotil, že v případě poskytnutých důkazů zůstalo jen u obecného popisu služeb, u žádného z předložených důkazních prostředků daňový subjekt neprokázal konkrétní odpracovaný čas ani skutečnou cenu poskytnutých služeb, v jednotlivých přílohách odkazuje pouze na konkrétní přijatou fakturu, aniž by vyčíslil, jakou částkou se konkrétní služba podílí na celkové částce faktury. Dále správce daně argumentoval, že nelze přiřadit konkrétní výdaj (cenu služby) ke konkrétní poskytnuté službě a v důsledku toho tedy uznat výdaj jako daňově uznatelný. V případě kalkulace odměn zaměstnanců mateřské společnosti přiložené dodatečně se soud ztotožnil se závěrem správce daně, že předložené kalkulace byly vypracovány zpětně, tudíž předložená kalkulace nebyla podkladem pro částky fakturované daňovému subjektu a nejsou tedy věrohodné a způsobilé prokázat v nich uvedené skutečnosti.¹²⁵ Uzavřené

¹²³ GEBAUER, Tereza. *SLUŽBY VE SKUPINĚ JAKO DAŇOVĚ UZNATELNÝ NÁKLAD* [online].

¹²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2017, č.j. 10 Af 5/2016–80.

¹²⁵ GEBAUER, Tereza. *SLUŽBY VE SKUPINĚ JAKO DAŇOVĚ UZNATELNÝ NÁKLAD* [online].

smlouvy za služby mezi spojenými osobami byly uzavřeny také zpětně a obsahovaly prohlášení smluvních stran, že obdobné služby již byly poskytovány v letech dřívějších. U zpětného uzavírání smluv soud však připomněl závěr z rozsudku NSS, že zpětné tvrzení o tom, že bylo subjektem postupováno v minulosti podle smlouvy uzavřené později, však bez doložení konkrétních výdajů spojených s konkrétním poskytnutím služeb, nestačí. Řada důkazních návrhů byla odmítnuta, neboť nebylo jasné kdy a kým byly vypracovány, a zřejmé, zda je skutečně vypracovala osoba, která je pod dokumentem označena.¹²⁶

Shrnutí

Žalobce nezpochybnil, že k nějaké spolupráci mezi těmito subjekty docházelo, nýbrž to, jakým způsobem byla odměna za tyto služby vyčíslena. Absence přesně vyčíslených nákladů vztahujících se ke konkrétním službám totiž znemožňuje adekvátně posoudit, že vynaložené výdaje jsou výdaje dle § 24 odst. 1 ZPD. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno a správce daně naopak prokázal, že existují vážné a důvodné pochyby o věrohodnosti a úplnosti předložených důkazů, NSS aproboval rozhodnutí správce daně doměřit daň na základě pomůcek. Na základě tohoto postupu stanovil správce daně za použití databáze Amadeus obvyklé procento vnitroskupinových služeb oproti obratu, což vedlo k vyloučení podstatné části daňově uznatelných nákladů.¹²⁷

3.2.2 Prokázání přijímané služby

Předmětem daného sporu bylo mimo jiné prokázání poskytnutí konzultačních a poradenských služeb daňovému subjektu společností začleněné do koncernu. V uzavřené smlouvě o poskytnutí služeb bylo stanoveno, že vždy po 6 měsících vyhotoví dodavatelská společnost zprávu o činnosti, předá ji daňovému subjektu, který ji zkontroluje a poté bude vystavena fakturu na polovinu sjednané roční odměny.¹²⁸

Daňový subjekt však tímto zásadním důkazem, který předpokládala sama smlouva, nedisponoval. Daňový subjekt podal vysvětlení, že způsob stanovení odměny nezohledňoval objem poskytnutých služeb, ale vycházel z celkových plánovaných

¹²⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2017, č.j. 10 Af 5/2016–80.

¹²⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.6.2018, č.j. 8 Afs 216/2017–75.

GEBAUER, Tereza. *SLUŽBY VE SKUPINĚ JAKO DAŇOVĚ UZNATELNÝ NÁKLAD* [online].

¹²⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.2.2020, č.j. 7 Afs 472/2018–57.

nákladů společnosti a přiřázky s následným vynásobením celkové částky koeficientem, který vyjadřoval poměr plánovaného obrátu žalobce k plánovanému obrátu všech evropských společností ze skupiny. Z žalobcova vysvětlení neplynulo, zda plánované hodnoty nákladů odpovídaly skutečně realizovaným konzultačním a podpůrným službám. K prokázání poskytnutí konzultačních služeb nestačily ani uvedení třech příkladů konzultačních a podpůrných služeb, ani svědecká výpověď neprokázaly poskytnutí konzultačních a podpůrných služeb v kontrolovaném období.¹²⁹ Z pohledu správce daně ke konzultačním službám nebyly předloženy dostatečné důkazní prostředky, které by prokázaly reálné uskutečnění fakturovaných služeb zahraniční společností.¹³⁰

Shrnutí:

Daňový subjekt nepředložil zprávu o činnosti, přestože tato skutečnost byla uvedena v předložené uzavřené smlouvě o službách. Došlo tedy k nedodržení fakturačního postupu za poskytnuté služby, který předpokládala uzavřená smlouva o službách. Výpověď svědka sice částečně objasnila skutečnosti týkající se poskytnutí služeb, avšak pouze v jedné oblasti působení ale služby byly poskytovány i v jiných oblastech. Z takto stanoveného způsobu odměny nebylo dle správce daně možné dovodit, zda náklady, které společnosti vznikly, skutečně odpovídaly poskytnutým službám. NSS konstatoval, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno, ani neprokázal přínos z přijaté služby, tzv. benefit test. Doměřená daň včetně penále tak za rozhodné zdaňovací období dosáhla přes 5 milionů korun.¹³¹

3.2.3 Prokazování účelu daňových výdajů

K prokázání obsahu poskytnuté poradenské služby a zda tyto značné částky za externí poradenství byly vynaloženy na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů byl ze strany správce daně vyzván daňový subjekt. Ten uvedl, že vzhledem k tomu, že kromě jediného člena statutárního orgánu, nemá žádné zaměstnance, najal si na veškeré činnosti spojené s restrukturalizací pohledávek formou outsourcingu specializované poradenské společnosti.¹³²

¹²⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.2.2020, č.j. 7 Afs 472/2018–57.

¹³⁰ Tamtéž.

¹³¹ Tamtéž.

¹³² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. 6 Afs 7/2020.

V rámci řízení byly provedeny výslechy svědků, šlo jak o jediného člena statutárního orgánu, který byl zároveň společníkem jedné z poradenských společností, tak další jednatele ostatních dodavatelských firem. Daňový subjekt dále namítal, že správce daně nevyslechl ve výpovědi zmíněné „*team leadry*“ a spolupracovníky jeho dodavatelů. Daňový subjekt předložil řadu listin (faktur) a poskytl obecné popisy činností, které měly být pro něj vykonávány.¹³³

Z pohledu soudu tyto důkazy neprokazují, že k transakcím skutečně došlo tak, jak uvádí faktury a že služby byly poskytnuty v deklarovaném rozsahu. Z pohledu soudu nemohly provedené výpovědi přispět k objasnění obsahu fakturovaných služeb a ověření jejich vztahu ke zdanitelným příjmům daňového subjektu, neboť nebyly dostatečně konkrétní a nebyly podepřeny konkrétními výstupy z poskytnutých poradenských služeb. Ve věci neprovedeného výslechu zmíněných osob je třeba brát v úvahu, že iniciativu k vyhledávání a navrhování důkazů musí projevit především daňový subjekt a pokud daňový subjekt navrhne provedení nějakého důkazu, musí jej dostatečně identifikovat, nikoliv pouze zmínit ve výpovědi a poté vyčítat správci daně, že je nevyslechl z vlastní iniciativy.¹³⁴

U poskytnutí důkazních prostředků ve formě listiny a popisu činností soud akcentoval, že nebyly předloženy žádné dílčí ani finální výstupy, které měli dodavatelé daňovému subjektu poskytnout. Námitce, že tyto výstupy jsou citlivé a důvěrné, soud nepřesvědčil a poukázal na mlčenlivost pracovníků správce daně. Je povinnost daňového subjektu zajišťovat si potřebné podklady pro uplatnění daňově uznatelných výdajů a dokazovat vše, co tvrdí.¹³⁵

Shrnutí:

Svědecké výpovědi vyhodnotil soud jako obecné a potvrdil, že nedostatečně identifikované svědky nemohl správce daně vyslechnout. NSS aproboval závěr Finanční správy a konstatoval, že daňový subjekt neprokázal, že náklady uhrazené výše uvedeným dodavatelům vynaložil na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP a došlo k doměření daně.¹³⁶

¹³³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. 6 Afs 7/2020.

¹³⁴ Děrgel, Martin. *Prokazování účelu daňových výdajů-prověřeno soudem*. [online]. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=284015>

¹³⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. 6 Afs 7/2020.

¹³⁶ Tamtéž.

3.2.4 Prokazování části poskytovaných služeb

Předmětem sporu byly poskytované poradenské služby mateřskou společností své dceřiné společnosti. V souladu se smlouvou o poskytování služeb byla prováděna pravidelná fakturace paušální částky 12.500 euro měsíčně. Paušální částka zahrnovala jednak výkon konkrétních prací a dále mzdovou odměnu hrazenou mateřskou společností zaměstnanci, vykonávajícího v ČR funkci jednatele v dceřiné společnosti. Daňový subjekt tvrdil, že bylo prokázáno provedení všech deklarovaných služeb ze strany mateřské společnosti spočívajících v poradenství. Reálnost nákladu doložil účetnictvím, souvislost se zdanitelnými příjmy byla prokázána vazbou každé služby na jednotlivé zakázky, náklady byly vynaloženy v daném časovém období. Daňový subjekt předložil přehled pracovních cest jednotlivých zaměstnanců a jimi prováděných úkonů, k doložení svých tvrzení navrhl výslech některých zaměstnanců mateřské společnosti.¹³⁷

Správce daně považoval částku za obchodní vedení společnosti za službu, proto požadoval i doložení konkrétní částky připadající na odměnu jednatele. Tuto klíčovou informaci daňový subjekt neměl. Výslech jednatele, který je v postavení statutárního orgánu daňového subjektu, byl považován pouze za tvrzení samotného daňového subjektu, nikoliv jako svědecká výpověď. Soud nezpochybnil jednotlivá tvrzení a předložené důkazní prostředky, kterými mělo být prokázáno, že k plnění této smlouvy docházelo. Na straně druhé však správce daně i krajský soud dospěli k závěru, že jelikož nebyla u části koncernových nákladů spočívajících v mzdových nákladech jednatele, prokázána daňová uznatelnost, byly hromadně veškeré vykazované náklady za poradenství posouzeny jako daňově neuznatelné.¹³⁸

Shrnutí: NSS dal za pravdu daňovému subjektu, který poukázal na nekonzistentnost závěrů daňových orgánů, které u zbývajících částí poradenských služeb nezpochybnil jejich provedení, avšak daňově je nezohlednil z důvodu toho, že daňový subjekt nebyl schopen prokázat výši složky mzdových nákladů. Věc byla předána k dalšímu řízení finančnímu ředitelství.¹³⁹

¹³⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. 2 Afs 19/2012-33.

¹³⁸ Tamtéž.

¹³⁹ Tamtéž.

3.2.5 Přefakturované poradenské služby

Fakturované poradenské služby v souvislosti s plánovanou expanzí daňového subjektu na zahraniční trh byly předmětem dalšího sporu. Poradenské služby daňovému subjektu přefakturovala mateřská společnost, která tyto služby objednala od externí společnosti. Daňový subjekt dle soudu neprokázal, že vynaložil náklady na poradenské služby, které měly souviset se zamýšlenou expanzí a akvizicí. Ani jeden z obchodních záměrů nebyl nakonec realizován, což sice samo o sobě neznamená, že tyto záměry nemohou generovat daňově relevantní náklady, ale v předmětné věci dle soudu daňový subjekt neprokázal, že by byl případným příjemcem benefitů plynoucích z nadepsaných záměrů.¹⁴⁰

Daňový subjekt poukázal na skutečnost, že daňové zákony neznají žádný požadavek na předložení či vypracování tzv. podnikatelského záměru, který by představoval podmínku pro prokázání daňové uznatelnosti vynaložených výdajů. To, že objednávku formálně učinila jiná společnost v rámci podnikatelské skupiny, není rozhodné, nikde není dán požadavek, aby objednávka musela být učiněna přímo. Daňový subjekt nesouhlasil ani s tvrzením soudu, že akvizice konkurenta skupiny by přinesla prospěch celé skupině a neměla by přímý a primární odraz ve zdanitelných příjmech pouze daňového subjektu. Daňový subjekt v průběhu daňového řízení předložil řadu důkazů nasvědčujících tomu, že v rámci koncernu to byl právě on, kdo měl realizovat výše uvedené záměry.¹⁴¹

Shrnutí: NSS nesdílel názor krajského soudu v tom, že profit z uvedených služeb mohl sloužit i mateřské společnosti, která poradenské služby formálně objednala. Neztotožnil se ani se závěrem, že náklady nemohly být považovány za daňově uznatelné, neboť z akvizice a expanze by mohly mít prospěch i ostatní společnosti koncernu a vrátil věc k dalšímu řízení finančnímu ředitelství, v němž je vázáno vysloveným právním názorem NSS.¹⁴²

3.2.6 Nedostatečně hodnocené faktory srovnávací analýzy a volba metody

V posuzovaném případě vzbudila pochybnosti výše nákladů na externí IT služby od spojené osoby. Správce daně dospěl k závěru, že cena sjednaná mezi spojenými osobami

¹⁴⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. 2 Afs46/2012-43.

¹⁴¹ Tamtéž.

¹⁴² Tamtéž.

se vymyká ceně obvyklé, a proto upravil v rozhodných obdobích základ daně a doměřil daň z příjmů.¹⁴³

Daňový subjekt namítal závěr, že služby IT nebyly poskytovány za ceny obvyklé ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP. Daňový subjekt vytkl správci daně, že srovnatelnost cen posoudil pouze na bázi nákladů. Dále namítl, že neprovedl srovnávací analýzu dle v té době platného pokynu a dostatečně nezdůvodnil následnou změnu volby metody k určení převodní ceny. K námitce chybné či chybějící analýze správce daně uvedl, že při hodnocení externích služeb IT je indiferentní, s jakým spotřebním zbožím společnosti obchodují a považoval proto tento bod za bezvýznamný. Stejně tak je bezvýznamné místo, ze kterého se obchoduje, jestliže se jedná o internetový obchod a o služby poskytnuté formou internetového obchodování, není podstatná podmínka, aby porovnávané společnosti a společnosti spojené obchodovaly na stejném místě (geograficky). Poskytnutí softwarových služeb není místně geograficky omezeno, stejně jako prodej zboží prostřednictvím internetových sítí. Správce daně vytypoval subjekty A, B, C, D jako porovnávané subjekty na základě tří kritérií. U těchto společností zjistil výši obvyklých externích nákladů na správu e-shopu. Jako nejvhodnější pro stanovení ceny obvyklé mezi spojeným osobami správce daně stanovil metodu CUP, v odvolacím řízení pak byla použita metod a TNMM a uvedl pouze, že je metoda příhodnější. V případě, že správce daně zjišťuje referenční cenu mezi nezávislými subjekty, musí pečlivě zkoumat, do jaké míry byly tyto ceny dosaženy za stejných nebo obdobných podmínek, za nichž cenu sjednávaly spojené osoby, a pokud se tyto podmínky liší, provést patřičnou korekci referenční ceny. Při zkoumání principu tržního odstupu je nezbytné provedení srovnávací analýzy. Správce daně své úvahy, které ho vedly k volbě kritérií, podle kterých zvolil porovnávané subjekty, a k volbě transferové metody, v napadeném rozhodnutí přezkoumatelným způsobem neodůvodnil.¹⁴⁴

Shrnutí: Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgány při srovnávací analýze nezohlednily všechna kritéria obsažená v pokynu D-332, správce daně nepostupoval podle pokynu D-332 a odchýlení se od tohoto pokynu nijak neodůvodnil. NSS poté zamítl kasační stížnost Finanční správy proti tomuto rozsudku. NSS se v posouzení

¹⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09.11. 2017, č. 22 Af 87/2015-84.

¹⁴⁴ Tamtéž.

většiny faktorů srovnávací analýzy neztotožnil s hodnocením krajského soudu, přesto však dospěl k závěru, že faktor podnikatelské strategie nebyl správcem daně hodnocen dostatečně a bude se jím muset v dalším řízení podrobněji zabývat. Aplikace § 23 odst. 7 ZDP nebyla v tomto případě správcem daně provedena bezchybně a správce daně tak neunesl důkazního břemeno.¹⁴⁵

3.2.7 Doporučení

Jak vyplývá z uvedených případů je důkazní povinnosti daňového subjektu, aby předložil důkazní prostředky konkrétně prokazující vynaložení nákladů na fakturované služby. V případě vnitropodnikových služeb je k prokázání služeb od spojených osob nutné mít k dispozici mnohem více dokumentů než jen smlouvy, faktury, vzorky emailové komunikace či nepodepsané zápisy. Prostá existence faktury a smlouvy není postačujícím důkazem o poskytnutí služby, přičemž správci daně se také zaměřují na tzv. benefit test. Jinými slovy, musí existovat přímý a bezprostřední vztah mezi vynaloženými výdaji a očekávanými příjmy. Důležitým aspektem je konkretizace, je potřeba mít podložené kdo a kdy se na dané věci podílel. V případě předložení dokumentů je třeba mít doložené, který pracovník a kdy je zpracoval, způsob získání v něm uvedených údajů a dále prokázat odpracovaný čas. Je potřeba mít zdokumentováno jaká služba byla kdy a kde poskytnuta a je třeba eliminovat důkazní prostředky obecného charakteru. V případě důkazních prostředků např. konání školení či konferencí, pravděpodobně nepostačí pouze předložit pozvánky na konferenci či prezentaci, je potřeba předložit listiny jako je okruh účastníků či prezenční listina, termín a místo konání či mzdový list lektora. Jako důkazní prostředky mohou sloužit zpracované výstupy od dodavatele služby, výstupy mohou být ve formě rešerší, zpráv, analýz, tabulek, grafů či doporučení.

Je nezbytné, aby bylo možné, přiřadit cenu služby ke konkrétní poskytnuté službě. Není dostatečné vycházet při fakturaci pouze z plánovaných nákladů. Z hlediska převodních cen NSS potvrdil nevhodnost použití jednoduchého alokačního klíče (50 % z nákladů) pro určitý typ nákladů. Daňový subjekt by měl schopen přiřadit ke službám odpracovaný čas, vyčíslit, jakou měrou se konkrétní služba podílí na celkové fakturované částce.

¹⁴⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09.11. 2017, č. 22 Af 87/2015–84.
Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.09. 2019, č. 5 Afs 341/2017-47.

Dalším klíčovým krokem vyplývajícím z uvedených rozsudků je, že v případě výzvy správce daně k odstranění pochybnosti v konkrétní věci, je třeba předložit další, nové důkazní prostředky, které slouží k rozptýlení pochybností. Pokud daňový subjekt předloží důkazní prostředky a následně dojde výzva ze strany správce daně je třeba doložit nové prokazující prostředky, nikoliv předložit totožné podklady s již dříve předloženými přílohami, jak například plyne z analýzy uvedených rozsudků, kdy daňový subjekt v případě nesrovnalostí u mzdových nákladů na výzvu poskytnul opět jen totožný popis výpočtu mezd. Dále je třeba mít na paměti, že správce daně nemá povinnost vyhledávat důkazy, jelikož v daňovém řízení daňovém – na rozdíl od soudního – se neuplatňuje zásada vyhledávací, prioritní je totiž povinnost daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí. Vyhledat a následně provést důkaz navržený daňovým subjektem je limitováno poskytnutými údaji ze strany daňového subjektu. Není možné na straně daňového subjektu předpokládat, že v případě přetrvávajících pochybností se správce daně případně „zeptá“, je na daňovém subjektu, aby jeho pochybnosti vyvrátil. Navrhne-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit a zásadně zároveň uvést, co má být jeho výpověď prokázáno. Je potřeba doložit a přesvědčit správce daně, že navrhované svědectví pomůže cenu a rozsah těchto služeb relevantním způsobem prokázat, a nikoliv doložit pouze přijetí služby. Signálem pro finanční úřad, že něco není v pořádku, může být např. i to, že daňový poplatník žádá o prodloužení lhůty pro dodání dokumentace a vzhledem k tomu, že dohledávat a shromažďovat potřebné materiály pod časovým tlakem není nejlepší volbou, vyplatí se mít transakce předem zdokumentované. Problém nastává i u zpětně vypracovaných smluv či podkladů k výpočtu ceny pro rozhodné období. Ačkoliv samotná existence smlouvy nezaručí daňovému subjektu jistotu, tvrzení, že dle nich bylo v minulosti postupováno, správci daně nestačí a mohou působit nevěrohodně.¹⁴⁶ Problémy vyplývající z analyzovaných rozsudků a jejich eliminace shrnuje tabulka č. 1.

¹⁴⁶ Vlastní zpracování dle rozsudků Nejvyššího správního soudu č. 2 Afs46/2012-43, č. 6 Afs 7/2020, č. 2 Afs 19/2012-33, č. 7 Afs 472/2018–57, č. 8 Afs 216/2017-75 a č.10 Af 5/2016–80.

Tabulka 1: Rizika a jejich eliminace vyplývající z judikatury (vlastní zpracování) ¹⁴⁷

Problém	Riziko	Eliminace rizika
Obsah předložených dokumentů.	Nekonkrétní, obecné a popisné listiny bez ekonomické úvahy.	Předložit relevantní, věcnou dokumentaci: -prezentace, zápisy z porad, -podepsané dokumenty +datum, -emaily, pozvánky, prezenční listiny, -kalkulace, reporty, -interní plán, porovnání plán vs. skutečnost, -výroční zprávy
Výzvy správce daně, doplnění údajů.	Předkládání stejných, neměnných a nedoplněných podkladů.	Předložit nové a doplněné důkazní prostředky. Průběžně finančnímu úřadu argumentovat a přenést důkazní břemeno na správce daně.
Návrh výslech svědků.	Správce daně svědka nevyslechné.	
Opakované žádosti o prodloužení lhůty.	Vzbuzení pochybností na straně správce daně.	Předem zpracovaná dokumentace, neuzavírání smluv zpětně, důsledná archivace.
Volba alokačního klíče.	Nesprávně zvolený alokační klíč	Zpracování podkladové kalkulace. Kým, kdy a v jakém rozsahu byla služba poskytnuta (např. výkaz práce, timesheet).

3.3 Vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou

Zvláštní kategorie vnitropodnikových služeb jsou vnitroskupinové služby s nízkou přidanou hodnotou. Za účelem použití zjednodušeného přístupu sem patří takové služby, které jsou poskytovány jedním nebo více členy skupiny podniků ve prospěch jednoho či

¹⁴⁷ Vlastní zpracování dle rozsudků Nejvyššího správního soudu č. 2 Afs46/2012-43, č. 6 Afs 7/2020, č. 2 Afs 19/2012-33, č. 7 Afs 472/2018–57, č. 8 Afs 216/2017-75 a č.10 Af 5/2016–80.

více dalších členů skupiny.¹⁴⁸ Pro zařazení vnitropodnikových služeb mezi služby s nízkou přidanou hodnotou je potřeba splnění určitých vlastností, tyto kritéria shrnuje obrázek č. 6.

	služby mají podpůrnou povahu
Vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou	nepředstavují hlavní obchodní činnost
	nevyžadují použití jedinečných nebo hodnotných nehmotných aktiv a nevedou k jejich vytvoření
	nezahrnují převzetí kontroly nad významným rizikem a nejsou příčinou vzniku významných rizik pro poskytovatele služby

Obrázek 6: Kritéria pro vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou (vlastní zpracování)¹⁴⁹

Zároveň je potřeba si hlídat dodržení podmínky, že služby netvořící podstatný náklad či výnos. Prahové hodnoty, které transakce nesmí překročit, obsahuje tabulka č. 2.

Tabulka 2: Prahové hodnoty služeb s nízkou přidanou hodnotou (vlastní zpracování)¹⁵⁰

	Absolutní hodnota transakce	Hodnota %
Příjemce služby	50 mil. Kč	20 % z provozních nákladů
Poskytovatel služby	50 mil. Kč	10 % z obrátu

Za služby, u kterých lze předpokládat, že pravděpodobně splňují podmínky definice služeb s nízkou přidanou hodnotou je obecně považováno:

- účetnictví a audit,
- zpracování a správa pohledávek a závazků,
- lidské zdroje,

¹⁴⁸ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, s. 203. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

¹⁴⁹ Tamtéž.

¹⁵⁰ Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky

- sledování a kompilace údajů, které souvisí s regulacemi činnosti podniku,
- IT služby,
- podpora komunikace a vztahů s veřejností,
- právní služby,
- činnosti spojené s daňovými povinnostmi,
- administrativní a úřední služby.¹⁵¹

Při kontrole transakcí ze strany správce daně v oblasti vnitroskupinových služeb jsou prováděny tři kontrolní testy.¹⁵² První z nich je skutečnost, zda služby mezi jednotlivými skupinami byly skutečně poskytnuty, jde o tzv. substance test.¹⁵³ Druhý test zkoumá „potřebnost“, tedy zda měly služby pro společnost skutečný ekonomický přínos (tzv. benefit test). Splnění benefit testu znamená, že by daný podnik bez poskytnuté služby od spojené osoby musel najít externího dodavatele, nebo si je zajistila ve vlastní režii. Tyto dva testy zkoumají, zda je plnění v souladu s ustanovením § 24 odst. 1 ZDP a jedná se o výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. V případě kladného zjištění, dojde k provedení třetího testu, tedy prověření podmínek podle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, zda jsou převodní ceny v souladu s principem tržního odstupu.¹⁵⁴ Dále je u vnitropodnikových služeb důležitá vazba na zdaňovací období a vyloučení duplicity služeb v případě poskytování služeb z různých zdrojů.¹⁵⁵

Zjednodušený postup pro služby s nízkou přidanou hodnotou

Zjednodušená metoda u těchto služeb je založena na principu alokace veškerých nákladů vynaložených na poskytování dané služby s nízkou přidanou hodnotou ve prospěch podnikatelských aktivit skupiny nadnárodních podniků daným členům skupiny. V případě splnění kritérií a následné aplikace zjednodušené dobrovolné metody

¹⁵¹ SAB, Greta. *How to analyze intra-group services for transfer pricing purposes*

¹⁵² TRANSFEROVÉ CENY PROF. JELÍNEK, Michal. *Prokazování poskytnutých služeb*. [online]. Dostupné z: https://www.transferky.cz/33/prokazovani-poskytnutych-sluzeb-uniqueidmRRWSbk196FNf8jVUh4Ei9YpBgLDE-YjIVJ1EY6bjw/?uri_view_type=5

¹⁵³ Krisli Klaarman. *Intragroup services caught the attention of the tax authority*. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ee/Documents/about deloitte/Krisli%20Klaarman%20>

[%20Intragroup%20services%20caught%20the%20attention%20of%20tax%20authority.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ee/Documents/about deloitte/Krisli%20Klaarman%20Intragroup%20services%20caught%20the%20attention%20of%20tax%20authority.pdf)

¹⁵⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*.

¹⁵⁵ SCHARINGEROVÁ, Linda a Roman ŽENATÝ. *Management fees: Aktuální pohled a judikatura*.

je potřeba ji uplatňovat konzistentně v rámci celé skupiny a ve všech zemích, ve kterých působí. Nejprve je nutné provést zjednodušený benefit test. Platí, že v případě dodržení podmínek u dokumentace a vykazování, by správce daně neměl přezkoumávat nebo zpochybňovat jeho splnění. Další krokem je vyčíslení veškerých sdružených přímých i nepřímých nákladů vynaložených všemi členy skupiny na poskytování jednotlivých služeb. Z nákladů je třeba vyloučit náklady související se službami, které provádí jeden člen skupiny ve prospěch jiného člena skupiny.¹⁵⁶ Následuje alokace nákladů, jde buď o alokaci přímých nákladů, které jsou přímo přiřaditelné, jde např. o tzv. timesheety, kde je patrné kdo, v jakém rozsahu, kolik času a pro koho činnost vykonal. Další možností je nepřímá alokace, kdy si daňový poplatník zvolí jeden nebo více alokačních klíčů. Hlavním kritériem v tomto kontextu je, že zvolený alokační klíč musí být odůvodnitelný, pravidelně revidovaný a konzistentně uplatňovaný.¹⁵⁷ Pro tyto účely byl ve zprávě JTPF uveden přehled běžně používaných alokačních klíčů uvedených v tabulce 3.

Tabulka 3: Alokační klíče dle JTPF (vlastní zpracování)¹⁵⁸

Oblast	Návrh alokačního klíče
IT:	počet počítačů.
Software pro řízení podniku	počet licencí.
Lidské zdroje:	počet zaměstnanců.
Zdraví a bezpečnost:	počet zaměstnanců.
Rozvoj vedení:	počet zaměstnanců.
Daně, účetnictví atd.	obrat nebo velikost rozvahy.
Marketingové služby:	obrat.
Správa vozového parku:	počet vozů.

Posledním krokem je stanovení ziskové přírážky 5 % na sdružené náklady, přírážka nemusí být v rámci zjednodušeného přístupu podložena benchmark analýzou.¹⁵⁹

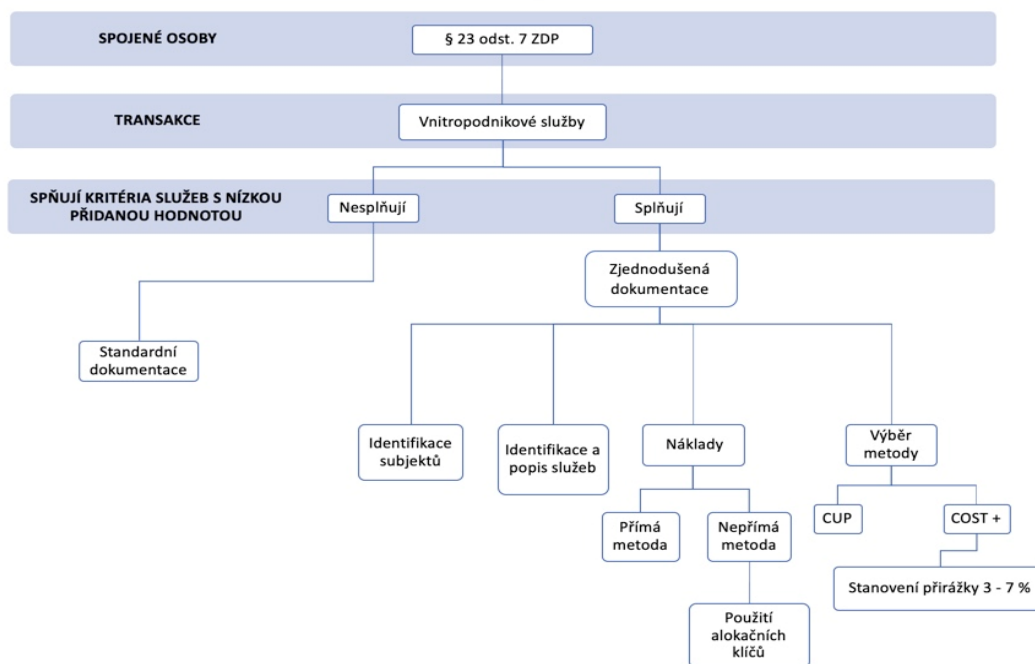
¹⁵⁶ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, s. 206. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

¹⁵⁷ JTPF, 2011. ZPRÁVA JTPF O VNITROPODNIKOVÝCH SLUŽBÁCH S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU [online].

¹⁵⁸ Tamtéž.

¹⁵⁹ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, s. 206. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

Z uvedeného vyplývá, že v případě zjednodušeného postupu existuje benevolentnější přístup při zkoumání splnění benefit testu a dále, že není potřeba předkládat srovnávací a funkční analýzu, což má za následek úsporu nákladu pro daňové subjekty. Principy aplikované u vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou v ČR v rámci tvorby dokumentace shrnuje obrázek č. 7.



Obrázek 7: Návrh dokumentace aplikované u vnitroskupinových služeb v ČR (vlastní zpracování)¹⁶⁰

Nebude-li ale z podkladů předložených správci daně zřejmý účel poskytnutí služby, je správce daně oprávněn požadovat k příslušným transakcím další dokumentaci prokazující dodržení principu tržního odstupu. Pokud jsou podaná vysvětlení a podklady pro posouzení dodržení tržního principu dostačující, správce daně upustí od požadavku na plnou šíři dokumentace k převodním cenám podle pokynu GŘ D-34 v těchto oblastech:

1. Funkční a riziková analýza.
2. Srovnávací analýza u metody Cost+.
3. Odůvodnění výše stanovené přírážky u metody Cost+ (správnosti zvoleného tržního rozpětí ziskovosti k nákladům vynaloženým subjektem na danou transakci).
4. Analýza trhu.

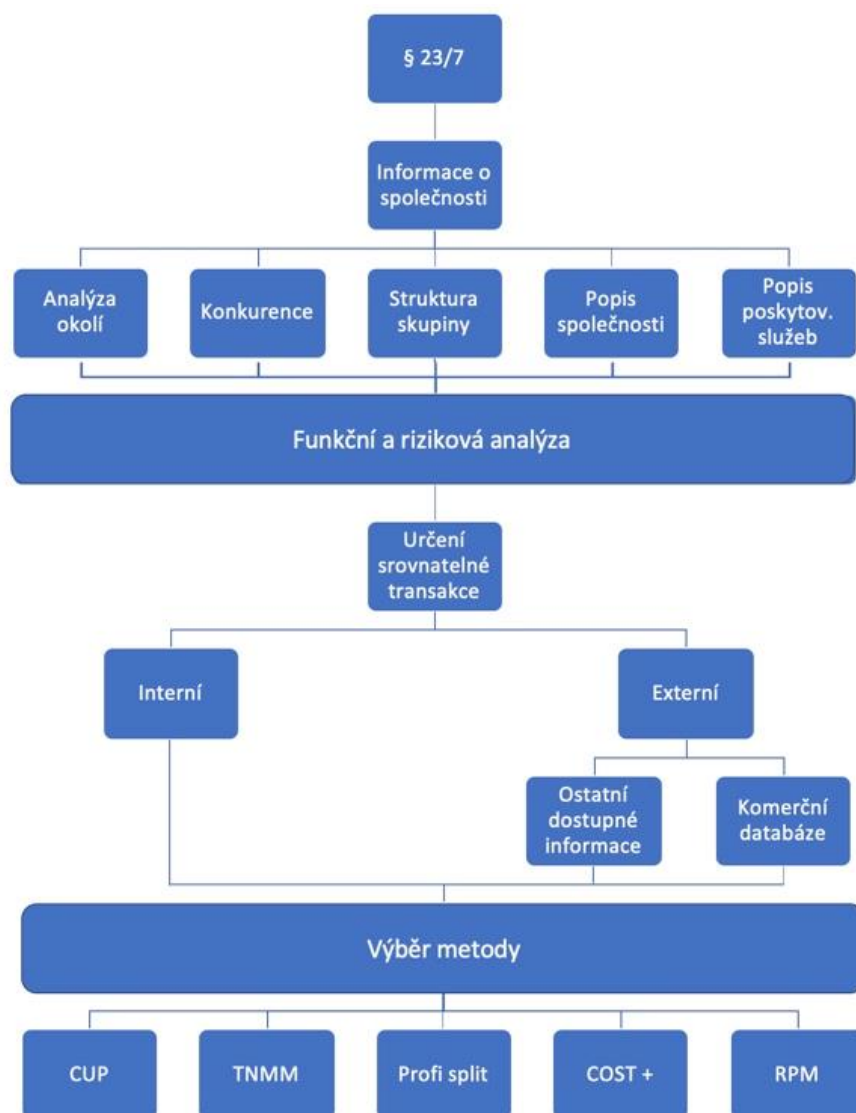
¹⁶⁰ Vlastní zpracování dle Pokynu GŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky

5. Celková informace o skupině – nebude nutné analyzovat v dokumentaci aktivity celé skupiny, při popisu vnitroskupinových služeb postačí podání komentáře k činnostem společností ve vazbě na poskytované vnitroskupinové služby.¹⁶¹

3.4 Metodický postup stanovení převodních cen pro manažerské služby

Obsahem této části diplomové práce je vytvoření návrhu metodického postup stanovení převodní ceny manažerské služby, tak, aby byla cena sjednaná mezi spojenými společnostmi stanovena v souladu s principem tržního odstupu, za předpokladu nevyužití zjednodušeného přístupu týkající se služeb s nízkou přidanou hodnotou. Typický proces vedoucí ke stanovení transferové ceny shrnuje obrázek č. 8. Náplň jednotlivých kroků postupu bude obsahem následujících podkapitol.

¹⁶¹ Pokyn GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky



Obrázek 8: Schéma postupu stanovení transferové ceny (vlastí zpracování)¹⁶²

3.4.1 Informace o společnosti a skupině

Na počátku dokumentace stanovení převodních cen by měl být popis ekonomické činnosti, vlastnické a organizační struktury celé skupiny, poskytované transakce a další informace o sdružených podnicích.

Popis společnosti

V této části by měly být sděleny podrobné informace o jednotlivých společnostech i celé skupině sdružených podniků. Popis a analýza aktivit celé skupiny a informace

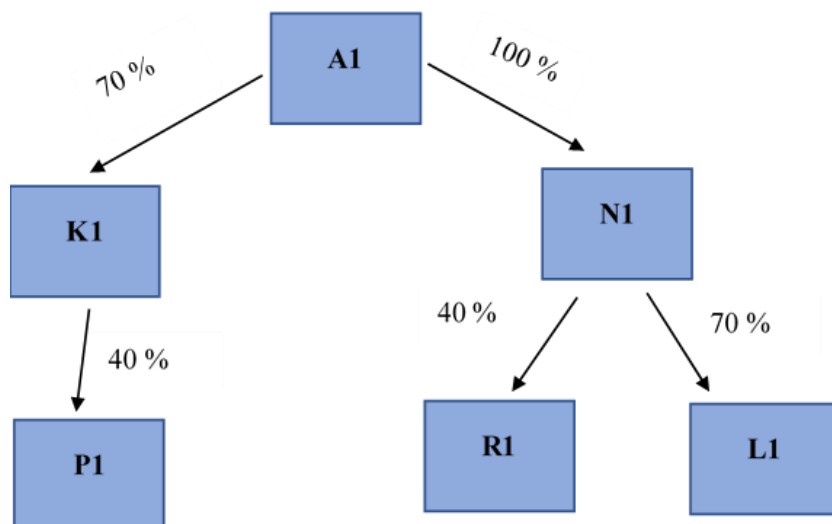
¹⁶² Vlastní zpracování dle Pokynu GFR D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

k činnostem jednotlivých společností jsou dostupné z interních dat společností, webových stránek, justice.cz, veřejných rejstříků či výročních zpráv. Výstup této části může být shrnut do tabulky, jež bude obsahovat údaje dotčených subjektů. Mezi základní údaje patří:

- obchodní firmu,
- právní forma,
- identifikační číslo,
- sídlo společnosti,
- datum vzniku a zápisu,
- předmět podnikání dle klasifikace NACE,
- základní kapitál,
- společníci
- počet zaměstnanců,
- ostatní skutečnosti.

Struktura společnosti

V této části dokumentace je třeba popsat strukturu skupiny sdružených podniků. V rámci přehlednosti může být zpracováno formou diagramu, jak uvádí obrázek č. 9. Je třeba posoudit vzájemné propojení a identifikovat spojené osoby. Jelikož na uvedeném modelu diagramu je mezi jednotlivými podniky vždy alespoň 25% podíl na kapitálu druhého podniku, pak všechny uvedené subjekty lze považovat za vzájemně kapitálově spojené osoby a mezi všemi těmito podniky budou probíhat závislé transakce. V případě, že mateřská společnost A1 je 100 % ním vlastníkem dceřiné společnosti N1, jsou vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 1 ZDP. Dále např. společnosti A1 a L1 jsou vzájemně nepřímo kapitálově spojenými, jelikož podíl společnosti N1 na společnosti L1 činí více než 25 % a podíl podniku A1 na kapitálu podniku N1 je 100 %.



Obrázek 9: Struktura skupiny-příklad (vlastní zpracování)¹⁶³

Popis poskytovaných služeb

Z popisu náplně jednotlivých služeb poskytovaných služeb následně vyplynou podklady pro zpracování funkční a rizikové analýzy společnosti v řízené transakci. Nestačí pouze předložit přehled vykonaných úkonů bez toho, že by nebyl prokázán jejich vztah k očekávaným příjmům. Daňový subjekt musí být schopen podložit obsah a potřebnost z hlediska poskytovatele i příjemce služby a zároveň, aby byla vyloučena duplicita. Mezi hlavní rizika, kterým je třeba se vyvarovat, patří:

- absence smlouvy,
- neurčité a obecné popisky na fakturách,
- manažerské služby, jejichž povahu společnost nedokáže vysvětlit.¹⁶⁴

Jedním z rizik v rámci dokládání dokumentace při poskytování služeb je, že chybí uzavřená smlouva o poskytování služeb. Základním dokumentem a prvotním krokem je tedy uzavřít smlouvu mezi spojenými podniky. Dále je k popisu služeb potřeba doložit:

- v jakém rozsahu byly služby poskytnuty (počet dní, hodin, datum poskytnutí),
- kým byly poskytnuty (konkrétní osoba, pozice této osoby v rámci skupiny),
- kdo službu objednal a kdo ji přijal (konkrétní osoba, pozice této osoby v rámci skupiny).¹⁶⁵

¹⁶³ Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

¹⁶⁴ OTEVŘEL, Pavel a Miroslav ZATLOUKAL. *Převodní ceny*.

¹⁶⁵ Tamtéž.

Popis služeb nesmí být pouze obecný, faktické poskytnutí služeb lze podložit reálnými výstupy služeb, jako jsou provedené průzkumy, zprávy, výpočty, kalkulace či reporty. Jako další podpůrné výstupy služeb mohou sloužit zápisy z jednání, emailová komunikace, výpisy telefonních hovorů, vyúčtování služebních cest či výkazy práce. V současné době je možné zaznamenávat výkazy buď v písemné podobě, jak je uvedeno v příloze č. 2 nebo např. pomocí mobilních aplikací, které nabízí záznamy práce dle jednotlivých činností. Z pohledu společnosti je třeba brát v úvahu, že někteří klíčoví zaměstnanci ve společnosti v době případné kontroly nemusejí již pracovat a s jejich odchodem mohou zmizet i některé informace či data potřebná pro doložení a objasnění okolností poskytovaných služeb. Proto je v rámci eliminace rizika vhodné nastavit interní procesy zajišťující sběr co nejvíce relevantních podkladů k přijatým službám již v okamžiku jejich poskytnutí. Dalším důležitým aspektem vyplývajícím ze současné praxe je způsob stanovení periodicity fakturace. Služby by v ideálním případě měly být fakturovány průběžně po celé zdaňovací období, např. 1x měsíc/ čtvrtletí, nikoliv jednou fakturou na konci roku, součástí faktur by měly být přílohy dokládající dané plnění. Daňový subjekt tak eliminuje možné riziko podezření ze strany správce daně, že se jedná pouze o způsob optimalizace. Podezřelé jsou vnímány i vystavované dobropisy dobropisy na konci období.¹⁶⁶

Analýza okolností daňového subjektu

Při testování principu tržního odstupu je nutné respektovat okolnosti, za kterých spolu spojené osoby obchodují.¹⁶⁷ Dle vývoje tržních a ekonomických okolností je možné očekávat, jak se bude společnost dále vyvíjet. Provést ekonomickou analýzu je podstatné především z důvodu zjištění v jakých hodnotách a trendech se zkoumané společnosti nacházejí a aby se potvrdilo, že je řízená transakce uskutečněna na základě standardních tržních podmínek. Riziko v této části představuje skutečnost, pokud by se jednalo pouze o popisný typ dokumentace, bez minimální ekonomické úvahy.¹⁶⁸

¹⁶⁶ OTEVŘEL, Pavel a Miroslav ZATLOUKAL. *Převodní ceny*.

¹⁶⁷ Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky –převodní ceny

¹⁶⁸ OTEVŘEL, Pavel a Miroslav ZATLOUKAL. *Převodní ceny*.

Pro identifikaci srovnatelných nezávislých podniků v daném odvětví je vhodné použití vyhledávání v různých informačních databázích, např. webové stránky Českého statistického úřadu pro zjištění vývoje finančních ukazatelů v dané oblasti kódů CZ NACE.¹⁶⁹ Výsledné hodnoty ekonomické analýzy je nutné provázat na popis reality v celém odvětví. Jedná se o silný argument pro případný pokles zisku či dosažení ztráty. Vyšší spolehlivosti dat lze dosáhnout zařazením údajů za několik let, nejlépe 3-5 let.¹⁷⁰ V rámci identifikace a analýzy konkurence mohou být pro daňový subjekt vhodné podklady jako jsou ceníky, nabídky či propagační materiály. U dohledaných konkurenčních společností lze provést finanční analýzu vybraných ukazatelů z účetních závěrek zveřejněných na webu JUSTICE.CZ.¹⁷¹

Zjištěné hodnoty se následně porovnají s hodnotami zkoumaných společností a poskytnou informaci o aktuálním postavení vybrané společnosti na trhu. V rámci analýzy rizikovosti subjektů se správce daně zaměřuje především na:

- hospodářský výsledek,
- základ daně,
- daňovou povinnost,
- rentabilitu tržeb,
- celkovou zadluženost,
- poměr základu daně a čistého obrátu.¹⁷²

Kontrolované transakce významně ovlivňují celkový výsledek hospodaření, mezi další riziko v této oblasti patří dlouhodobá ztrátovost. Pokud totiž spojený podnik dosahuje neustále ztrát, mohou tyto skutečnosti podnítit určité bližší zkoumání aspektů převodních cen. Směrnice OECD předpokládá situace, kdy je závislý podnik ve ztrátě dle analýzy tržních okolností a strategií. Spojené podniky mohou mít skutečné ztráty ať už kvůli značným „start-up“ nákladům, silnému konkurenčnímu prostředí, nepříznivým ekonomickým podmínkám, neefektivnostem nebo z jiných legitimních podnikatelských

¹⁶⁹ ČSÚ. Dostupné z: <https://www.czso.cz/>

¹⁷⁰ Deloitte: Aktuální daňová a další témata. In: *Youtube* [online]. 6.5.2020. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=sBLwR96ntf0>

¹⁷¹ JUSTICE.CZ. Dostupné z: <https://www.justice.cz/>

¹⁷² BROTHÁNKOVÁ, Hana. *Transfer pricing* [online].

důvodů.¹⁷³ Mezi další rizikový atribut patří poměr nákladů za manažerské služby na celkových nákladech a nepřiměřené vysoké náklady za manažerské služby. Za rizikové je možné považovat, pokud by výše předmětných nákladů korespondovala s výší předběžně vyčísleného základu dané dceřiné společnosti. Vyčnívá-li navíc v nákladech hodnota těchto služeb oproti ostatním, vyvolává to oprávněný zájem správce daně.

3.4.2 Funkční a rizikový profil

Základním a podstatným krokem u funkční analýzy je určení funkcí, které podnik uskutečňuje při transakci se sdruženými podniky. Dalším krokem je určení rizik, která nese podnik u předmětné transakce. Na základě identifikovaného funkčního profilu lze usuzovat očekávanou ziskovost příslušných subjektů zapojených do transakce.¹⁷⁴

Platí, že čím více funkcí, aktiv a rizik nese jedna strana transakce, tím větší je její předpokládaná odměna. Poskytovatele služeb rutinního charakteru lze z pohledu převodních cen rozdělit na:

- centra sdílených služeb,
- smluvní poskytovatel služeb,
- poskytovatel sofistikovaných služeb.¹⁷⁵

Rozdíl mezi smluvním poskytovatelem služeb a poskytovatelem sofistikovaných služeb je v jejich náročnosti. Služby poskytované smluvním poskytovatelem jsou na trhu běžné a nabízí je velké množství poskytovatelů. Poskytování sofistikovaných služeb je náročné na investice do aktiv potřebných pro poskytování služeb (reprezentativní kanceláře, výpočetní technika, licence atp.), zaměstnání odborných pracovníků a jejich dalšího vzdělávání, je třeba disponovat unikátním know-how atd. Centrum sdílených služeb je samostatnou právní jednotkou, která poskytuje podpůrné služby všem nebo vybraným společnostem ze skupiny.¹⁷⁶ Možné rozdíly vykonávaných funkcí a nesených rizik dle jednotlivých funkčních modelů jsou uvedeny v tabulce č. 4

¹⁷³ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, s. 50. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

¹⁷⁴ PRZYSUSKI, Martin et al. Management Fees and Other Intra-Group Service Charges: The Pandora's Box of Transfer Pricing.

¹⁷⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

¹⁷⁶ TRANSFEROVÉ CENY PROFI. JELÍNEK, Michal. *Prokazování poskytnutých služeb.*

[online]. Dostupné z: https://www.transferky.cz/33/prokazovani-poskytnutych-sluzeb-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ei9YpBgLDE-YjIVJ1EY6bjw/?uri_view_type=5

Tabulka 4: Souhrn vykonávaných funkcí a nesených rizik u jednotlivých funkčních modelů poskytovatelů služeb (vlastní zpracování)¹⁷⁷

Funkce a rizika	Centrum sdílených služeb	Smluvní poskytovatel	Poskytovatel sofistikovaných služeb
Investice do majetku potřebného k poskytování služeb	nízká	nízká	nízká
Lidské zdroje			x
Cenná nehmotná aktiva			
Rutinní nehmotná aktiva	x	x	x
Fakturace a inkaso	x	(x)	x
Administrativa	x	x	x
Tržní riziko			x
Riziko nedobytných pohledávek			x
Riziko odpovědnosti	x	(x)	x

Daňový subjekt musí být schopen obhájit deklarovaný funkční a rizikový profil a poskytnout důkazní prostředky prokazující jednotlivá tvrzení ohledně funkčního profilu. Mezi rizikové oblasti v souvislosti s prokazováním funkčního profilu patří:

- nesoulad funkcí a rizik,
- nesoulad deklarovaných tvrzení s realitou,
- nesoulad smluvního nastavení s realitou,
- nedostatek důkazních prostředků,¹⁷⁸
- rizika nesouvisí či jsou uměle oddělena od vykonávaných funkcí,

¹⁷⁷SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

¹⁷⁸SCHARINGEROVÁ, Linda a Roman ŽENATÝ. *Management fees: Aktuální pohled a judikatura.*

- subjekt nese rizika vyplývající z funkcí, které vykonává spřízněný podnik ve skupině,
- ztráty vyplývající z nevykonávaných funkcí.¹⁷⁹

Mezi stranami transakce může být také v písemné smlouvě stanoveno, která strana přebírá rizika. Strana, která riziko přebírá, ponese finanční a další následky v případě, že toto riziko skutečně nastane, je proto nezbytné, aby byla finančně způsobilá k jejich převzetí.¹⁸⁰ Nástin možného checklistu funkcí a jejich rizik pro spojené podniky v oblasti poskytování manažerských služeb uvádí tabulka č. 5

Tabulka 5: Funkční a riziková analýza – příklad

Funkce	Subjekt A	Subjekt B
Strategické plánování	90 %	10 %
Stanovení ceny	100 %	-
Marketing, spolupráce se zákazníkem	80 %	20 %
Prodej	90 %	10 %
Poprodejní činnosti	80 %	20 %
Správa pohledávek	100 %	-
Výběr dodavatelů	80 %	20 %
Uzavírání smluv	90 %	10 %
Logistika, dodací podmínky	100 %	-
Investice-rozhodování	70 %	30 %
Fakturace odběratelům	100 %	-
HR strategie	100 %	-
Administrativa	70 %	30 %
Rizika		
Tržní riziko	90 %	10 %
Objemové riziko	80 %	20 %
Konkurenční riziko	70 %	30 %
Riziko inkasa pohledávek	90 %	10 %
Riziko odpovědnosti	100 %	-

Ke zpracování funkční analýzy je vyžadováno zodpovězení velkého množství otázek, mezi ně v oblasti manažerských služeb dle typu vykonávané funkce například patří:

1. Kdo je zodpovědný za financování, kontrolu úvěrů a inkasa?

¹⁷⁹ KLIMEŠOVÁ Ludmila a Jakub CHARBULÁK. Specializovaný finanční úřad Finanční správa ČR

¹⁸⁰ Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, s. 33. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

2. Kdo je zodpovědný za nedobytné pohledávky?
3. Jaké činnosti vyžadují schválení mateřskou společností?
4. Kdo je zodpovědný za personální politiku a školení zaměstnanců?¹⁸¹

3.4.3 Interní srovnatelné nezávislé transakce

Zhodnocení případných stávajících interních srovnatelných údajů je možné pouze pokud podnik uskutečňuje jak závislé transakce vůči jiným podnikům ve skupině, tak nezávislé transakce s nezávislými subjekty. Jestliže existují, tak mohou mít interní srovnatelné údaje pro společnost přímější a bližší vztah ke zkoumané transakci než externí srovnatelné údaje. Finanční analýza může být snadnější, neboť vychází z účetních standardů a předpisů. Posuzované parametry řízené transakce s nezávislými transakcemi vychází mimo podkladů z účetnictví – vedení analytických účtů, tak dále z dostupných kalkulací či stanovených hodinových sazeb. Interní transakce nemusí být však vždy spolehlivá, neboť ne každá transakce s nezávislou stranou může být považována za srovnatelnou transakci k řízené transakci. V oblasti služeb jde především o transakce poskytovaných služeb specifického charakteru. Poskytované služby je třeba hodnotit z několika parametrů, jako je např. objem poskytovaných služeb, úroveň služeb, smluvní podmínky či lokace trhu. Interní srovnatelné údaje musí splňovat pět faktorů srovnatelnosti stejným způsobem jako externí srovnatelné údaje.¹⁸²

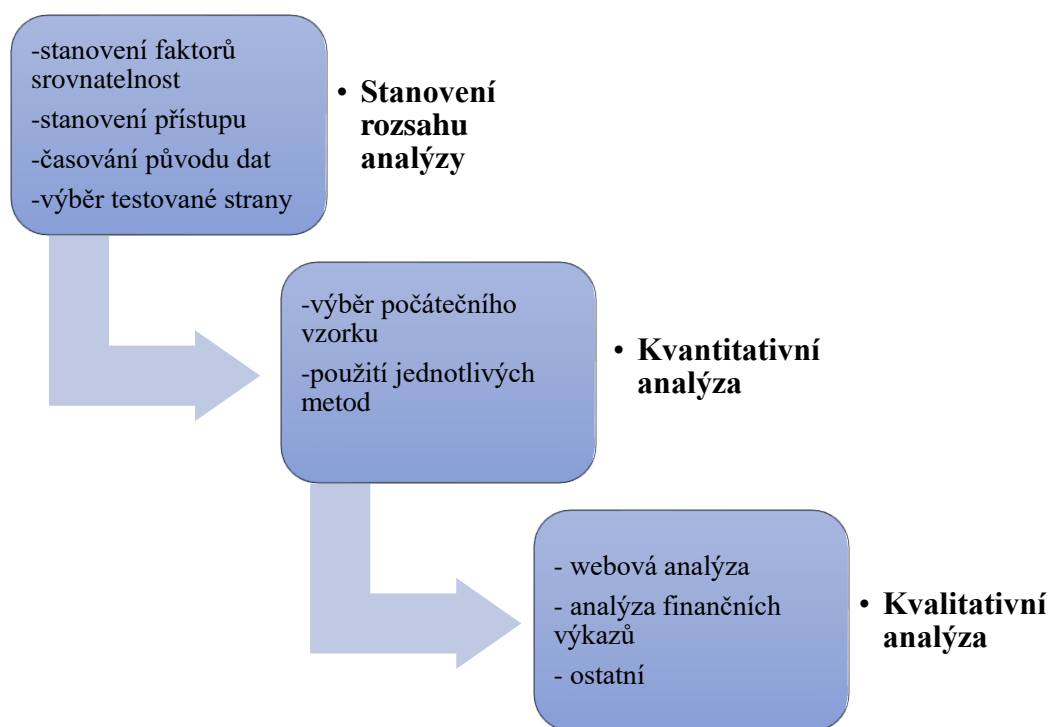
3.4.4 Externí srovnatelné transakce

Nejčastějším zdrojem těchto informací jsou komerční databáze poskytující veřejně dostupné informace o společnostech realizujících svou činnost na vybraném území. Tyto informace mají ovšem spíše charakter informací o společnostech než transakcích, a navíc nebývají dostatečně detailní pro účely stanovení převodních cen. Další možnost je využít nezávislý subjekt, pokud je znám a vykonává podobnou činnost a jsou k dispozici informace k předmětným transakcím poskytování služeb. Veřejné databáze nejsou schopny zajistit analýzu všech faktorů srovnatelnosti a zjištěná data mohou obsahovat extrémní hodnoty. Ke zvýšení spolehlivosti analýzy může pomoci aplikace statistických

¹⁸¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

¹⁸² BLÁHA, Radim a David BORKOVEC. *Bulletin Komory daňových poradců České republiky.* Brno: Komora daňových poradců České republiky.

nástrojů, které berou v úvahu střední trend, za účelem zmenšení rozpětí (mezikvartilové rozpětí). Jeho aplikace umožní vyloučit okrajové body a minimalizuje tak riziko chyby. Rozdělí vybraná data na čtyři kvartily, přičemž všechny hodnoty v zúženém rozpětí, tj. 2. a 3. kvartil – mezikvartilovém rozpětí – jsou považovány za tržní. Začátek 2. kvartilu je považován za dolní hranici, tj. hodnoty nad 25 % souboru dat, a konec třetího kvartilu je považován za horní hranici, tj. do hodnoty 75 % souboru. V případě služeb bývá u vybraných společností vypočtena rentabilita nákladů a vypočítají se hodnoty mezikvartilového rozpětí, které vytvoří ziskovou přírážku. Při jeho použití je však třeba uvést důvody, na základě kterých k němu bylo přistoupeno, dále platí, že daňový poplatník musí být schopen zdůraznit a zdokumentovat jednotlivé kroky při vyhledávací strategii externích transakcí. K tomuto účelu JTPF představila příklad současné praxe vyhledávání viz obr. 10 níže.¹⁸³



Obrázek 10: Vyhledávací strategie externích srovnatelných dat (vlastní zpracování)¹⁸⁴

¹⁸³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

¹⁸⁴ EUROPEAN COMMISSION. EU Joint Transfer Pricing Forum Report on the Use of Comparables in the EU [online]. DOC: JTPF/007/2016/FINAL/EN. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0072017encomps.pdf
SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

V průběhu daňové kontroly bývá srovnatelnost jednou z rizikových oblastí, především z důvodu:

- nebyl použit dostatečně velký vzorek pro srovnání,
- je zvolen nevhodný ukazatel srovnatelnost.

Pro výběr srovnatelných transakcí bývá používána databáze Amadeus či Orbis, databáze bývá často využívána i správcem daně při srovnávací analýze. Je třeba brát zřetel na skutečnost, že i databáze mají širokou škálu potencionálních nedostatků, které mohou snížit věrohodnost výsledků. Databáze shromažďuje především základní informace a finanční data a slouží tak primárně spíše k analýze výkonnosti jednotlivých společností nebo odvětví. V oblasti transferových cen hrají ovšem významnou roli i detailní informace o vykonávaných funkcích a realizovaných transakcích, které nejsou v databázi dostupné. Databáze nabízí řadu kritérií, dle kterých se dá výběr zúžit a specifikovat podle uživatelských potřeb. Mezi vhodná kritéria k získání relevantních dat ke srovnání patří:

- nezávislost – pomocí indikátoru Bureau van Dijk (BvD) typu A¹⁸⁵ a nevlastnění žádné dceřiné společnosti,¹⁸⁶
- oborová činnost – zpravidla pomocí klasifikace ekonomických činností CZ-NACE dle Českého statistického úřadu,
- velikost podniku,
- územní vymezení – vyhledávání může být rozšířeno i na státy Evropské unie. Použití dat z ostatních států EU je v ČR pro tvorbu srovnávací analýzy obecně akceptováno,¹⁸⁷
- klíčová slova,
- rok založení společnosti.¹⁸⁸

Pro získání spolehlivé množiny srovnatelných společností je nutné následně provést kvalitativní analýzu. Jde o ruční selekci podniků vybraných kvantitativní analýzou zaměřenou na přístupnost webových stránek sloužících k získání dat k ověření činnosti, spojení se skupinou, vlastnictví, provoz srovnatelné činnosti a kompletní přístupná data

¹⁸⁵ BUREAU VAN DIJK. Amadeus – User Guide [online].

¹⁸⁶ Tímto krokem se eliminuje použití srovnatelných subjektů považovaných za spojené osoby, zpravidla dle velikosti podílu na základním kapitálu.

¹⁸⁷ DELOITTE. 2016 Global Transfer Pricing Country Guide [online]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/ru/en/pages/tax/articles/2016/global-transfer-pricing-guide.html>

¹⁸⁸ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

k výpočtu ziskové marže. V rámci kvalitativní analýzy je vhodné stanovit zamítací kritéria v rámci analýzy, jde např. o:

- nesrovnatelné služby – specifické odvětví poskytování služeb,
- jiný záměr podnikání – jiný kód NACE podnikatelské činnosti,
- dlouhodobá ztrátovost – dle Směrnice by neměly být pro srovnání zařazeny tyto podniky,
- nesplnění nezávislosti – potencionální vnitropodnikové transakce,
- povaha start-up společnosti,
- nekompletní data,
- nefunkční webové stránky – nemožnost ověření dat.¹⁸⁹

Výsledkem je identifikace potencionálně srovnatelných společností, který byly prověřeny na základě uvedených kritérií a u vybraných společností vypočtena rentabilita nákladů pro jednotlivé poskytované služby. Rentabilitu srovnatelných subjektů pak bude vyjádřena formou aritmetického průměru a mezikvartilového rozpětí, jak příkladně uvádí tabulka č. 6.

Tabulka 6: Rentabilita nákladů u srovnatelných společností v daném odvětví.

Kvartil	Rentabilita nákladů v roce 2017	Rentabilita nákladů v roce 2018	Rentabilita nákladů v roce 2019	Průměrná rentabilita
Dolní kvartil - 25 %				
Medián - 50 %				
Horní kvartil - 75 %				

3.4.5 Volba metody

Volba metody pro stanovení převodních cen má za cíl nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ. Za účelem volby by je třeba vzít v úvahu faktory, kterými jsou:

- silné a slabé stránky příslušných metod a vhodnost použití metody,
- dostupnost spolehlivých informací nezbytných pro aplikaci zvolené metody
- úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí.¹⁹⁰

¹⁸⁹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií.*

¹⁹⁰ SOLILOVÁ, Solilová; BÍLKOVÁ, Vendula; VRTALOVÁ, Jana. *Metody určení převodních cen- Transfer pricing methods* [online].

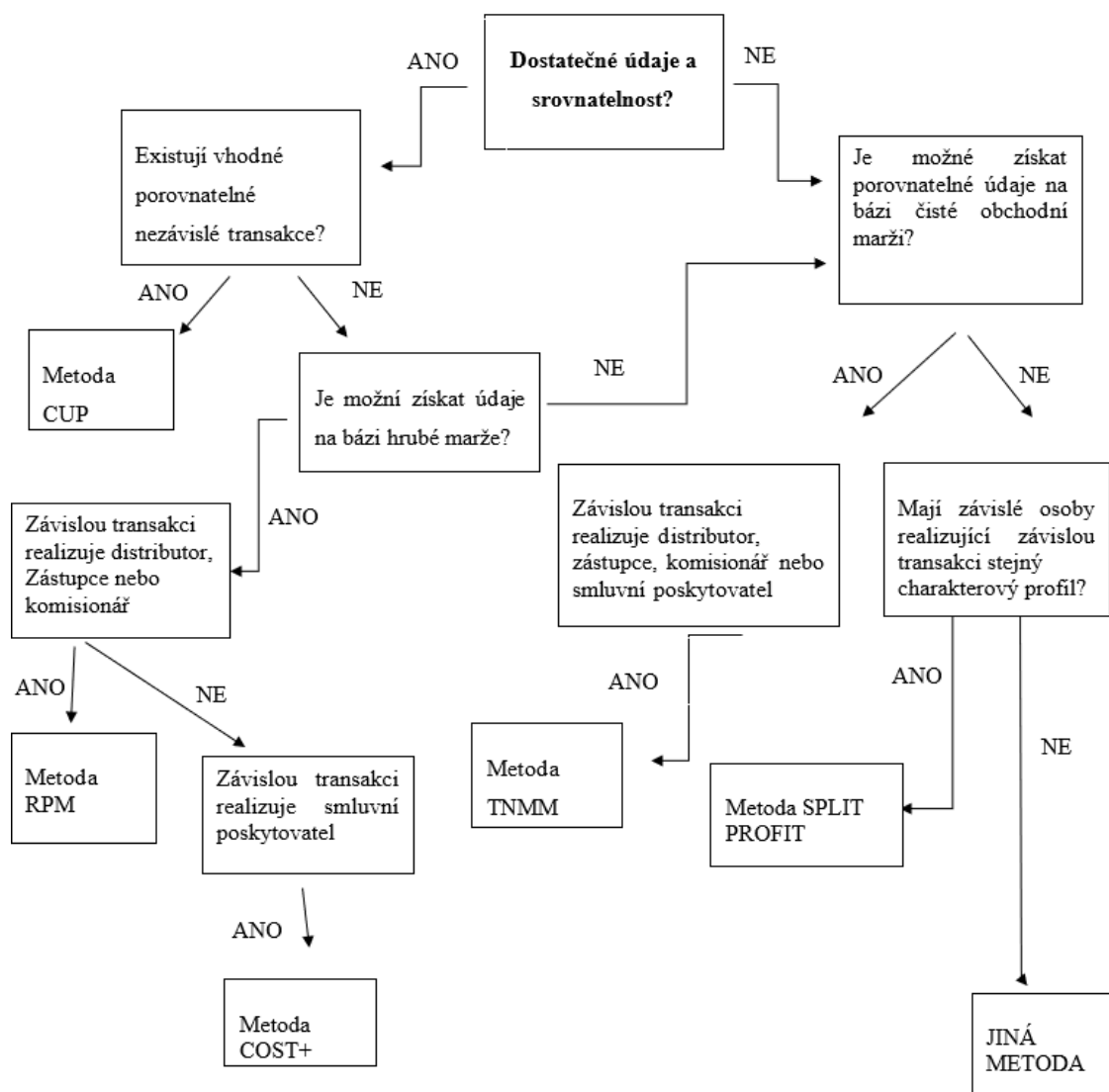
V níže uvedené tabulce č. 7 a příloze č. 1 jsou metody, uvedené ve Směrnici, analyzovány a srovnávány v kontextu jejich použití pro manažerské služby. Při výběru metody je vhodné postupovat od nejjednodušší k metodě nejsložitější. Směrnice připouští použít i jiné metody než, které uvádí, pokud je její výběr řádně zdokumentován a zdůvodněn a pokud je v souladu s principem tržního odstupu. Na následujícím schématu č. 11 jsou vyobrazeny základní kroky postupu při výběru metody.

Tabulka 7: Aplikace transakčních metod (vlastní zpracování)¹⁹¹

	CUP	RPM	COST +	PROFI SPLIT	TNMM
Kdy metodu použít	Běžně poskytované a srovnatelné služby .	Služby, u kterých platí, že při opětovném prodeji k nim není přidána významná	Smluvní poskytovatel služeb, závislý dodavatel, který nepřispívá k hodnotě poskytované služby.	Složitá a úzce provázané obchodní transakce.	V případech, kdy nelze nalézt srovnatelnou cenu či hrubou marži.
Příklady použití	Služby poskytované zároveň spojenému i nespojenému podniku.	Marketingové operace, zprostředkovatelské činnosti.	Služby s nízkou přidanou hodnotou. - Služby poskytované na základě manažerské smlouvy.	Transakce, kde lze identifikovat unikátní a jedinečný přínos všech stran transakce,	Obdoba COST+ v případech, kdy nelze stanovit náklady na poskytované služby.

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, s. 60. 2017. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti>

¹⁹¹ SOLILOVÁ, Solilová; BÍLKOVÁ, Vendula; VRTALOVÁ, Jana. Metody určení převodních cen- Transfer pricing methods [online].



Obrázek 11: Výběr metody pro stanovení převodní ceny (vlastní zpracování)¹⁹²

Po provedení srovnání užití jednotlivých metod, byla vyloučena metoda při opětovném prodeji, této metodě neodpovídá předmět zkoumané transakce. Metoda při opětovném prodeji se používá převážně pro prodej zboží či distributorské činnosti. Jako další nevhodnou metodou pro účely práce byla stanovena metoda rozdělení zisku, která lze použít v případech, kde je možné identifikovat unikátní a jedinečný přínos všech stran transakce. Tomuto případu užití neodpovídají manažerské služby poskytované mezi spojenými osobami. Odměna za poskytování vnitropodnikových služeb se dle Směrnice stanovuje zpravidla metodou srovnatelné nezávislé ceny nebo metod založených na

¹⁹² RAJNOHA, Rastislav, Dana SLIVKOVÁ a Ján DOBROVIČ. Globalization and transfer pricing in multinational corporations in Slovakia and OECD countries - Analytical study and decision-making model on the choice of optimal transfer-pricing method. *Ekonomický časopis (Journal of Economics)*.

nákladech, tedy metodě nákladů a přírážky nebo TNMM založené na nákladech. Metodu CUP je možné použít, pokud by byla srovnatelná služba poskytována mezi nezávislými podniky na trhu příjemce nebo spojeným podnikem nezávislému podniku za srovnatelných podmínek. Vzhledem ke skutečnosti, že nelze nalézt služby poskytované mezi nezávislými subjekty, které by vykazovaly srovnatelné vlastnosti a podmínky použití, se pro stanovení ceny u manažerských služeb jeví jako nevhodné použití metody nezávislé srovnatelné ceny.

Jako nejvhodnější metody pro stanovení ceny manažerských služeb byly tedy vybrány metoda nákladů a přírážky a metoda čistého ziskového rozpětí. Hlavní rozdíl mezi těmito dvěma metodami je v nákladech, které vstupují do výpočtu ukazatele ziskovosti. U metody COST+ se hrubá zisková přírážka počítá z přímých a nepřímých nákladů realizované transakce. Kdežto u metody TNMM se při výpočtu čisté ziskové přírážky k nákladům počítá se všemi provozními náklady podniku zahrnující správní a odbytové režie. Konečná cena stanovená metodou COST+ je součtem přímých a nepřímých nákladů a vypočtené přírážky. Při použití metody TNMM by měla být konečná cena za službu taková, aby společnost dosáhla čistou ziskovost odpovídající čisté ziskovosti zjištěné benchmark analýzou u srovnatelných nezávislých subjektů.¹⁹³

¹⁹³ Pokyn GFŘ D-34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky-převodní ceny

4 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V praktické části práce je představen modelový příklad, který popisuje plnění mezi spojenými osobami na území České republiky. Předmětem plnění jsou manažerské služby, za které náleží poskytovateli odměna. Nejprve bude uveden popis skupiny, vztahů a poskytovaných služeb, následuje uvedení vykonávaných funkcí a nesených rizik. Výběr metody a stanovení nákladové základny je obsahem další části, součástí je také posouzení parametrů, zda je možné použít zjednodušený postup dle Pokynu D-10 a výsledné stanovení převodní ceny. V praxi je často problematika převodních cen podceňována a dokumentace se vytváří až zpětně nebo dokonce až v průběhu kontroly. Tento přístup pak velmi ztěžuje prokazování správnosti převodních cen před správcem daně, proto bude obsahem kapitoly i uvedení možných důkazních prostředků v rámci poskytování služeb a návrhy tvorby klíčové dokumentace.

4.1 Představení jednotlivých společností

Společnost Za CA s.r.o. se sídlem v Praze byla založena v roce 2012 dvěma fyzickými osobami p. Novotnou a p. Novákem. Společnost se zabývá poskytováním cateringových a doplňkových služeb na společenských akcích na území celé České republiky. Společnost nabízí komplexní služby nejen v oblasti cateringu, ale i přípravy a realizace samotné akce dle požadavků klienta, včetně doprovodných zábavných programů, dekorací a marketingu akce. Společnost se zaměřuje především na firemní akce, konference, oslavy a jiná významná jubilea. Mezi nejčastější odběratele patří obchodní společnosti, které tyto akce pořádají pro své zaměstnance, klienty a obchodní partnery. Společnost Za CA s.r.o. dále založila dvě společnosti, jedná se o společnost Krabička 4U s.r.o. a společnost Za BE s.r.o., kde je 100 % vlastníkem. Údaje o společnostech jsou souhrnně uvedeny v tabulce č. 8.

Tabulka 8: Informace o společnosti Za CA s.r.o.

Údaje o společnosti	
Název:	Za CA s.r.o.
Datum vzniku:	1.6.2012
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
IČO:	42126847
Sídlo společnosti:	M. Horákové 107, Praha 6, 106 00
Počet zaměstnanců:	24
Výše základního kapitálu:	200 000 Kč
Klasifikace ekonomické činnosti-CZ NACE:	56.2 – Poskytování cateringových a ostatních stravovacích služeb 11010 Destilace, rektifikace a míchání lihovin 90020 Podpůrné činnosti pro scénická umění 90040 Provozování kulturních zařízení 731 Reklamní činnosti
Zdaňovací období:	Kalendářní rok
Společníci:	K. Novotná 50% podíl, L. Novák 50% podíl

Krabička 4U s.r.o. - krabičkové stravování

Společnost Krabička 4U s.r.o. byla založena v roce 2018 a její hlavní ekonomickou činností je prodej jídla ve stylu krabičkové stravy. Společnost Krabička 4U s.r.o. tedy disponuje oprávněním k hostinské činnosti. Společnost nabízí zdravé a vyvážené stravování pro své zákazníky, včetně stravovacích plánů ve formě několika programů. Nastavení vhodného stravování dle zvolených požadavků klienta má na starost nutriční odborník. Mimo nabídku krabičkového stravování společnost poskytuje svým klientům osobní či on-line konzultace, podle kterých pak individuálně nastaví vhodnou stravu přímo pro konkrétního jedince. Základní informace o společnosti zobrazuje tabulka č. 9.

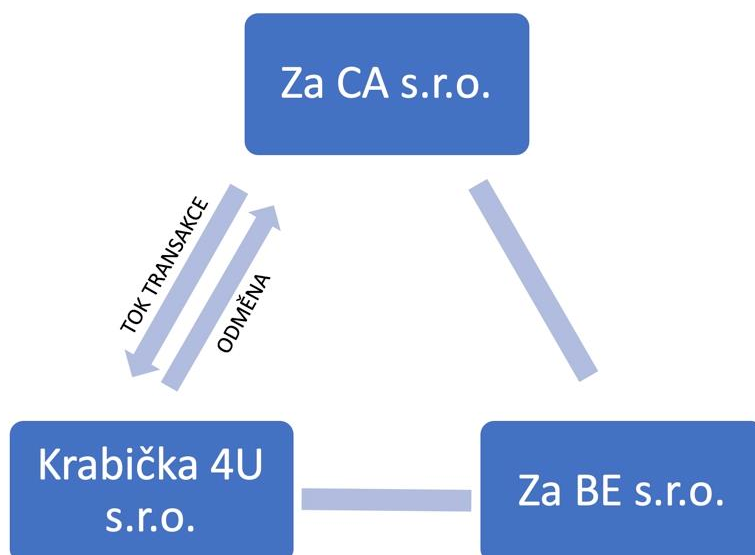
Tabulka 9: Informace o společnosti Krabička 4U s.r.o.

Údaje o společnosti	
Název:	Krabička 4U s.r.o.
Datum vzniku:	3.11.2018
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
IČO:	21427846
Sídlo společnosti:	M. Horákové 107, Praha 6, 106 00
Počet zaměstnanců:	10
Výše základního kapitálu:	100 000 Kč
Klasifikace ekonomické činnosti-CZ NACE:	56290 - Poskytování ostatních stravovacích služeb 10 - Výroba potravinářských výrobků 461 - Zprostředkování velkoobchodu a velkoobchod v zastoupení 7490 - Ostatní profesní, vědecké a technické činnosti j. n.
Zdaňovací období:	Kalendářní rok
Společníci:	Za CA s.r.o. (100 % podíl)

4.1 Popis a uspořádání skupiny

Dle obchodního rejstříku je ve zkoumaném zdaňovacím období společnost Za CA s.r.o. jediným společníkem a 100 % vlastníkem společností Krabička 4U s.r.o. a Za BE s.r.o. Podíly na hlasovacích právech jsou ve všech případech shodné s kapitálovými podíly. Společnost Za CA s.r.o. se tedy podílí přímo na jmění společností Krabička 4U s.r.o. a Za BE s.r.o. Transakce mezi mateřskou společností Za CA s.r.o. a dceřinými společnostmi jsou tedy dle § 23 odst. 7 ZDP považovány za závislé transakce. Společnost Krabička 4U s.r.o. a společnost Za BE s.r.o. jsou považovány za jinak spojené osoby. Za spojené osoby nelze považovat p. Novotnou a p. Nováka, naopak ale oba jsou přímo kapitálově spojenou osobou se společností Za CA s.r.o. a nepřímo se společnostmi Krabička 4U s.r.o. a Za BE s.r.o.

Transakce, která je předmětem zkoumání této kapitoly, je poskytování manažerských služeb mateřskou společností Za CA s.r.o., jejíž příjemcem je dceřiná společnost Krabička 4U s.r.o., jak uvádí obrázek č. 12. Jde o širokou škálu poradenských a podpůrných služeb, zahrnující mimo jiné jak běžnou administrativní činnost, tak správu lidských zdrojů, dále služby v oblasti obchodu a právní služby.



Obrázek 12: Uspořádání skupiny

Mezi zaměstnance společnosti Krabička 4U s.r.o. patří především odborníci z oblasti výživy, kuchaři a další zaměstnanci z oboru gastronomie a dále pak kurýři zabezpečující rozvoz krabiček. Společnost v současné době nezaměstnává kvalifikované pracovníky v oblasti managementu, řízení a obchodního vedení, nedisponuje zaměstnanci v oblasti personalistiky či administrativní agendy. Z tohoto důvodu dochází k poskytování těchto služeb včetně odborného poradenství ze strany společnosti Za CA s.r.o., která zaměstnává kvalifikované a zkušené zaměstnance působící na manažerských či jiných pozicích v těchto oblastech. Služby jsou realizovány telefonicky, emaily, online komunikací, osobními schůzkami či výjezdem zaměstnanců společnosti Za CA s.r.o. do obchodních prostorů dceřiné společnosti. Realizování výjezdů je možné díky blízkému geografickému umístění trhů, na kterých skupina figuruje.

4.2 Základní ekonomické ukazatele

Pro poskytnutí bližšího popisu jednotlivých členů skupiny jsou uvedeny v tabulce č.10 vybrané ekonomické ukazatele. Z těchto údajů je možné vyvodit, že společnost Krabička 4Us.r.o. je mikro účetní jednotka a společnost Za CA s.r.o. je malou účetní jednotkou.

Tabulka 10: Vybrané finanční údaje společnosti Za CA s.r.o. a Krabička 4U s.r.o.

Finanční ukazatele ve sledovaném období	Za CA s.r.o. 2018	Za CA s.r.o. 2019	Za CA s.r.o. 2020	Krabička 4U s.r.o. 2019	Krabička 4U s.r.o. 2020
Tržby (tis. Kč)	48 974	52 276	39 158	6 764	10 651
Náklady (tis. Kč)	39 722	40 922	38 122	7 504	8 749
Provozní výsledek (tis. Kč)	9 252	11 354	3 036	-740	1902
Finanční výsledek (tis. Kč)	-957	-991	-999	-249	-217
Výsledek hospodaření po zdanění (tis. Kč)	7 383	9 223	1 813	-989	1 685
Bilanční suma rozvahy (tis. Kč)	42 659	47 590	46 987	6 299	6 991
Čistý obrat (tis. Kč)	49 268	52 416	41 365	5 643	10 829

Společnost Krabička 4U s.r.o. je na lokálním trhu krabičkového stravování relativně novým subjektem. Ve světovém žebříčku patří Česká republika k zemím s největším počtem firem nabízející krabičkovou dietu na počet obyvatel.¹⁹⁴ Nejčastějšími klienty jsou movitější lidé, manažeři, kteří žijí sami, sportovci, přibývá ale i maminek na mateřské dovolené. Hlavní sezonu zaznamenává trh především po svátcích, neboť lidé si dávají různá předsevzetí, a velký nárůst přichází i na jaře.¹⁹⁵ Trendem současnosti je růst poptávky po speciálních stravovacích programech a obecně po celkové kategorii zdravého stravování. Celá kategorie zdravé stravy si v loňském roce polepšila o víc než 70 procent. Konkurenční etablované firmy zaznamenali meziročně nárůst počtu

¹⁹⁴ STROUHAL, Jan. Krabičková dieta pohltila Česko. Lidé za ni ročně utratí téměř miliardu korun.

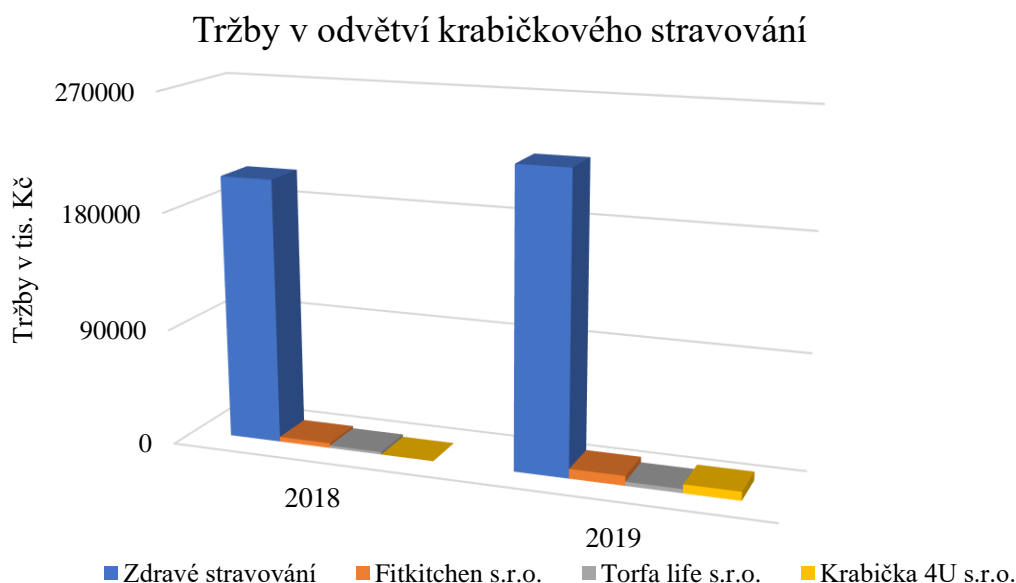
¹⁹⁵ SMLSAL, Matěj. Pomocí krabičkové diety hubnou především manažeři, není však pro každého.

zákazníků až o 100 procent, což svědčí o tom, že trend krabičkového stravování neustupuje, ba naopak stále více roste.¹⁹⁶ Aktuálně mezi největší konkurenty společnosti na trhu patří společnosti Fit&Healthy s.r.o., Zdravé stravování s.r.o., Ježkovy krabičky s.r.o., Fitkitchen s.r.o., Torfa life s.r.o. a LUMA GROUP s.r.o.¹⁹⁷

Pro možné srovnání a analýzu byly vybrány pouze 3 společnosti, neboť u ostatních nebyly zveřejněny výkazy za sledovaná období. Největším poskytovatelem krabičkového stravování na českém a slovenském trhu je společnost Zdravé stravování s.r.o., jehož tržby v roce 2019 dosáhly hodnoty 228 225 tis. Kč a zcela převyšují tržby dosahované ostatními konkurenty, jak je uvedeno v grafu č. 1 níže. Ve srovnání s ostatními společnostmi Krabička 4U s.r.o. dosáhla v prvním roce fungování uspokojivých výsledků. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o nově vzniklou společnost, převýšila svými tržbami i společnosti, které na trhu působí již delší dobu. Vzhledem ke stávající vysoké poptávce po zdravé stravě lze očekávat i v následujících letech rostoucí trend tržeb i počet zákazníků, jak tomu nasvědčují i předběžné údaje společnosti za rok 2020 uvedené v tabulce, kdy tržby za daný rok dosáhly cca dvojnásobné hodnoty i v důsledku poskytnutých kvalifikovaných služeb od mateřské společnosti v klíčových oblastech rozvoje.

¹⁹⁶ KLADIVOVÁ, Barbora. Pandemie koronaviru mění stravování části Čechů. Zájem je o zdravější potraviny a krabičkové diety.

¹⁹⁷ Zivotavyziva.cz. 6 Nejlepších krabičkových diet v Praze & srovnání + recenze. Dostupné z: <https://zivotavyziva.cz/krabickova-dieta-praha/>.



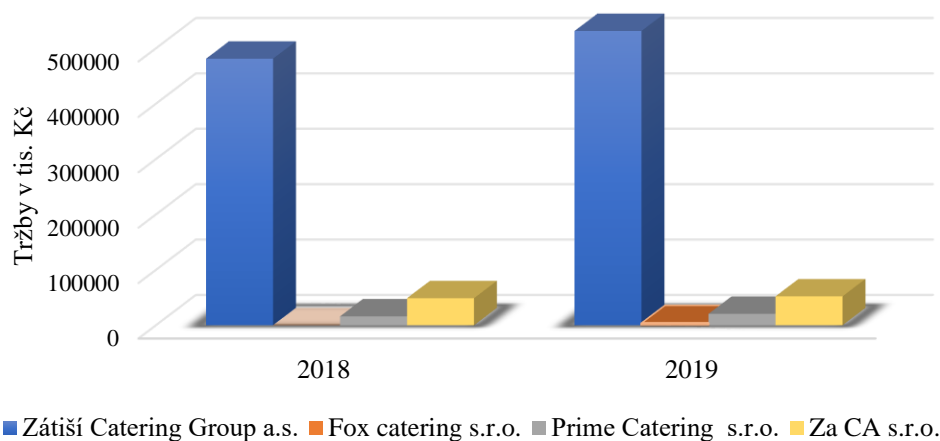
Graf 1: Tržby v odvětví krabičkového stravování (vlastní zpracování) ¹⁹⁸

Naopak společnost Za CA s.r.o. zaznamenala roce 2020 pokles tržeb vzhledem ke skutečnosti, že v roce 2020 došlo k poklesu konání společenských akcí, oslav, firemních akcí, konferencí či teambuildingů. Tržby kulturního průmyslu v Evropě za rok 2020 klesly o 31 %. Třetinový pokles byl zaznamenán i ve stravování.¹⁹⁹ Na poklesu tržeb se projevila hospodářská krize, nižší návštěvnost Prahy, ale i úsporná opatření firem, které šetřily na svých tradičních akcích nebo večírcích. Návrat k původní úrovni tržeb je očekáván v následujícím roce. Mezi hlavní konkurenci společnosti v oblasti působení patří především společnost Zátíší Catering Group a.s. Její tržby dosáhly v roce 2019 více než 531 000 tis. Kč a představuje tak pro společnost Za CA s.r.o. největšího konkurenta na trhu. Mezi další lze zařadit společnost Fox catering s.r.o., Prime Catering s.r.o. a MUSA catering s.r.o. Z dostupných zveřejněných účetních závěrek společnosti byly zjištěny tržby v roce 2018 a 2019, zobrazeny v grafu č. 2 níže. Ačkoliv došlo v odvětví k poklesu tržeb, ve srovnání s dalšími konkurenty jsou tržby sledované společnosti stále vyšší.

¹⁹⁸ Výkazy společnosti zveřejněné na Justice.cz: Veřejný rejstřík a Sbírka listin [online]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>.

¹⁹⁹ Irozhlas.cz. Tržby poskytovatelům služeb klesly o 11 procent. Podle statistiků jde o největší propad za 20 let. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/csu-trzby-pokles-statistici-cestovni-ruch-cestovni-kancelare-letectvi-ubytovani_2102091229_ban.

Tržby v odvětví cateringových služeb

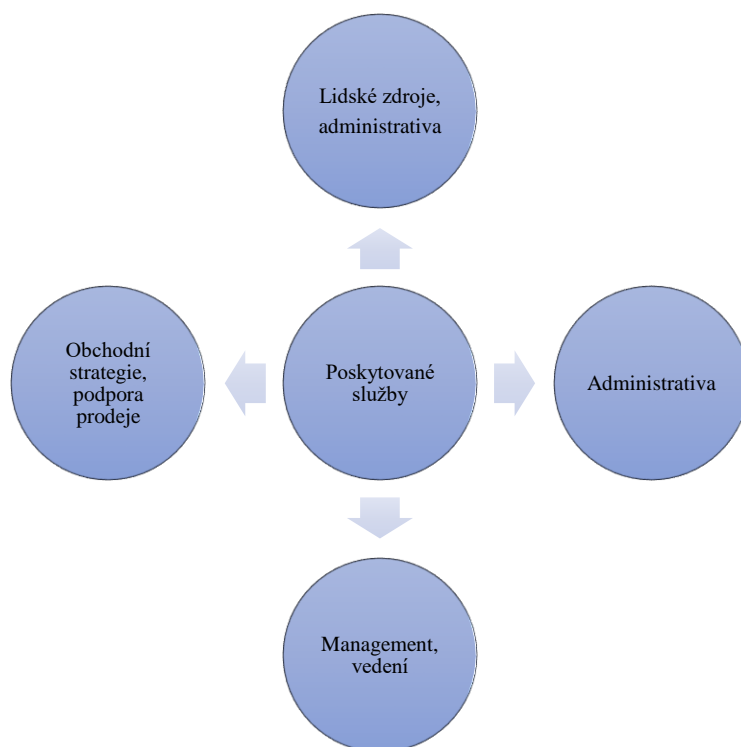


Graf 2: Tržby v odvětví cateringových služeb (vlastní zpracování)²⁰⁰

4.3 Popis transakcí

Prvotním dokumentem o poskytování služeb bylo vytvoření objednávky na základě níž, byla sepsána smlouva. Společnost Za CA, s.r.o. a společnost Krabíčka 4U s.r.o. uzavřely smlouvu o poskytování služeb v lednu roku 2020. Na základě této smlouvy mateřská společnost poskytuje služby ve stanovených oblastech, jak uvádí obrázek č. 13, neboť společnost Za CA s.r.o. zaměstnává kvalifikované zaměstnance, kteří poskytují podporu dceřiné společnosti, která zatím nezaměstnává pracovníky z těchto oborů.

²⁰⁰ Výkazy společností zveřejněné na Justice.cz: Veřejný rejstřík a Sbírka listin [online]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>.



Obrázek 13: Poskytované vnitropodnikové služby

Administrativní práce

Obsahem těchto služeb je zabezpečení běžné administrativní agendy, péče o organizační, provozní a administrativní záležitosti. Dále zajišťují vedení příslušné dokumentace (evidence písemností, archivace, skartace, spisová služba), organizaci a přípravu společných jednání, včetně zápisů z jednání a porad. Náplní administrativních služeb je dále práce na recepci, přebírání zásilek, péče o návštěvy a organizování pracovních cest (letenky, ubytování).

HR

Společnost Za CA s.r.o. zajišťuje také personální služby, ty obnáší tvorbu a vedení veškerých dokumentů a spisů zaměstnanců. Vedení pohovorů, uzavírání pracovních smluv a zajištění dostatku zaměstnanců, dále školení v oblasti podnikání společnosti Krabička 4U s.r.o. a příprava podkladů pro mzdovou účetní. Obsahem práce jsou i hodnotící pohovory mezi zaměstnanci a vedením společnosti. Cílem personální činnosti je mimo jiné rozvíjet firemní kulturu a přispívat k budování vztahů mezi zaměstnanci a společností. Veškeré dokumenty, které spravuje zaměstnanec mateřské společnosti pro dceřinou společnost, eviduje jak ve fyzické, tak elektronické podobě.

Obchodní vedení a podpora prodeje

Společnost Za CA s.r.o. v této oblasti zastřešuje především výběr reklamních kampaní a komunikaci s reklamní agenturou. Obchodní manažer zajišťuje inzerci a propagaci na sociálních sítích. Zabezpečuje obchodní jednání a schůzky s partnery, dále podporu prodeje prostřednictvím sdílení a prezentací společnosti v rámci vlastních obchodních aktivit.

Vedení, poradenské služby

Vybraní zaměstnanci společnosti Za CA s.r.o. mají na starost funkci celkového rozvoje dceřiné společnosti. Tvorbu strategie a plánování, včetně stanovení budoucích cílů a postupů, jak jich dosáhnout. Zajišťují řádný chod společnosti, vedou a rozhodují o klíčových záležitostech společnosti, včetně tvorby cen. V právní oblasti poskytují podporu při plnění legislativních povinností, koncipování a prověřování uzavřených smluv a dohod.

4.4 Funkční a riziková analýza

Zpracování funkční analýza je nezbytným předpokladem pro stanovení převodní ceny, V této části práce budou identifikovány funkce a rizika, která se k poskytovaným službám vážou. V tabulce č. 11 jsou shrnuty vykonávání funkce v rámci kontrolované transakce.

Tabulka 11: Analýza funkcí předmětné transakce společností Za CA s.r.o. a Krabíčka 4U s.r.o.

Vykonávání funkce	Za CA s.r.o.	Krabíčka 4U, s.r.o.
Nábor zaměstnanců	100 %	-
Školení a personální management	80 %	20 %
Distribuční síť – zajištění kontraktů	100 %	-
Vztahy se zákazníky	80 %	20 %
Uzavírání smluv se zákazníky	90 %	10 %
Cíle a strategické plánování	100 %	-
Cenotvorba	90 %	10 %
Rozhodování o investicích	70 %	30 %
Administrativa	90 %	10 %

V oblasti odbytu a prodeje vykonává Za CA s.r.o. klíčovou funkci, neboť se se podílí na přípravě prodejních plánů a stanovení obchodních cílů, dále v plné míře vykonává

funkci vedení obchodních jednání s významnými zákazníky z hlediska frekvence a objemu objednávek a podílí se na uzavírání nových kontraktů. Strategická rozhodnutí náleží mateřské společnosti, která mimo rozhodování o investicích, řeší stanovení ceny, na základě provedených analýz, za které dceřiná společnost nabízí své služby a produkty. Zaměstnanci mateřské společnosti zajišťují v plné míře administrativní a jiné podpůrné funkce, kterými zabezpečují běžný chod kanceláře. Společnost Za CA s.r.o. zajišťuje kompletní nábor nových zaměstnanců do obou společností. Mimo jiné zajišťuje potřebné školení zaměstnanců Krabička 4U s.r.o. v oboru gastronomie a další spojenou administrativu. Z tabulky č. 12 je možné vyčíst rozdělení rizik ve skupině v souvislosti s poskytováním služeb. Většinu rizik spojených s touto oblastí nese společnost Za CA s.r.o. a tato rizika plynou z vykonávaných funkcí

Tabulka 12: Analýza rizik předmětné transakce společností Za CA s.r.o. a Krabička 4U s.r.o.

Nesená rizika	Za CA s.r.o.	Krabička 4U, s.r.o.
Smluvní riziko	100 %	-
Objemové riziko	75 %	25 %
Riziko nedostatečné poptávky	70 %	30 %
Riziko nedostatku zaměstnanců	100 %	-

Smluvní riziko v rámci uzavřené smlouvy o poskytování služeb postupuje společnost Za CA s.r.o. v případě, že nebude moci dodržet veškeré smluvně stanovené podmínky. Objemovým rizikem se v tomto kontextu rozumí riziko nevyužití kapacity. Riziko nevyužití kapacity hrozí především z důvodu nedostatku kvalifikovaného personálu či nedostatku vybavení a zásob. Objemové riziko je neseno oběma společnostmi. Riziko nedostatečné poptávky se váže k obchodní činnosti, mateřská společnost se podílí na vyjednávání obchodních dohod a sjednávání nových zakázek zajišťují ve značné míře zaměstnanci z mateřské společnosti. Dceřiná společnost se spolu s mateřskou společností podílí na výběru reklam, kampaní a jiné propagace, která má zajistit nárůst poptávky. Jelikož společnost Za CA s.r.o. zajišťuje nábor nových zaměstnanců, vede pohovory a řeší možné odměny, musí se tak potýkat s rizikem nedostatku zaměstnanců.

4.5 Výběr metody

Na základě provedené analýzy v předchozí části práce byla pro stanovení převodních cen u manažerských služeb zcela vyloučena metoda při opětovném prodeji. Mezi další nevhodnou metodu patří metoda rozdělení zisku, neboť této metodě neodpovídá zkoumaná transakce. S ohledem na méně komplikovanou strukturu daných transakcí byla vyloučena transakční metoda čistého rozpětí, příslušnou odměnu lze tedy ohodnotit metodami srovnatelné nezávislé ceny (CUP) nebo nákladů a přírážky (Cost +). Kontrolovanou transakcí je poskytování služeb a jelikož jsou služby poskytovány pouze spojené osobě, znemožňuje to použití interních dat, zároveň nejsou k dispozici spolehlivá externí data, která by odrážela parametry této transakce. Vzhledem k situaci, že u poskytovatele služby nelze nalézt identické služby poskytované nezávislému subjektu, jež by vykazovaly srovnatelné vlastnosti a podmínky, bylo použití této metody vyloučeno a zvolena byla metody Cost +. Pro optimální stanovení hrubé ziskové přírážky bylo nutné přesně vymezit dotčené náklady - nákladovou základnu, ze které bývá přírážka vypočítávána.

4.6 Nákladová základna

Pro stanovení správné nákladové základny je nezbytné konzistentní vedení účetnictví. Uvedené služby byly poskytovány v období celého roku 2020 od počátku uzavření smlouvy. V případě poskytování služeb z útvaru obchodu a vedení čtyřmi vrcholovými managery společnosti Za CA s.r.o. od začátku trvání smlouvy byly sledovány činnosti dle vykázaných odpracovaných hodin těchto zaměstnanců na jednotlivé společnosti. Z daných výkazů vyplynulo, že 16, 05 % z celkového vykázaného času bylo věnováno činností ve prospěch společnosti Krabička 4U s.r.o., strávený čas na poskytování služeb tak činil v průměru 26 hodin týdně. Společnost Za CA s.r.o. vede ve finančním účetnictví analytické účty, mimo jiné i k mzdovým nákladům zaměstnanců dle útvarů, z tohoto důvodu nebyl problém pomocí uvedeného procenta zjistit hodnotu jak mzdových nákladů, tak nákladů na zákonné sociální a zdravotní pojištění.

Dále na se vykonaných službách podíleli i ostatní zaměstnanci z oblasti HR a administrativy. Jelikož dle prvotního uvážení mateřské společnosti by při výkonu náplně práce těchto zaměstnanců bylo v celku složité vykazovat a sledovat odpracovaný čas rozdělením na jednotlivé společnosti, bude nutné určit náklady související

s poskytnutou službou jinak než přímou metodou z mzdových nákladů. K určení nákladů za služby z oblasti administrativy a HR bylo použit alokační klíč – počet zaměstnanců. Mzdové náklady těchto zaměstnanců se tak rozdělily dle počtu zaměstnanců v každé společnosti, pro kterou byly tyto služby vykonávány. Mzdové náklady pracovníků z oblasti administrativy, HR managementu a obchodu jsou uvedeny v tabulce č. 13.

Tabulka 13: Vybrané mzdové náklady

Účet	Název	Stav
52xxx1	Mzdové náklady – management	1 690 776
52xxx2	Mzdové náklady – obchod	1 626 096
52xxx3	Mzdové náklady ostatních zaměstnanců z oblasti administrativy	802 800
52xxx4	Mzdové náklady ostatních zaměstnanců z oblasti HR	842 976

Vzhledem k povaze poskytovaných služeb je zřejmé, že k jejich výkonu se vážou i režijní náklady, které vznikly mateřské společnosti. Vedle ziskové přírážky je tak potřeba k přímým nákladům připočítat i přírážku pro pokrytí spojených vedlejších nákladů spojených s kontrolovanými transakcemi. Nepřímé náklady mohou například souviset s náklady na provoz kanceláře, administrativními náklady, náklady na cestovné a jiné. Tyto náklady patří mezi tzv. správní a odbytové režijní náklady, jejich výši uvádí stavy vybraných účtů společnosti Za CA s.r.o. k 31.12.2020 v tabulce č. 14.

Tabulka 14: Odbytové a správní režijní náklady

Účet	Název	Stav
518 021	Vzdělávání, školení	141 474
501 xx2	Drobný hmotný materiál – kancelář	61 296
501 xx3	Drobný hmotný majetek – kancelář	164 820
512 002	Cestovné	164 987
518 002	Telefon	139 864
518 003	Internet	34 286
518 004	Úklid kanceláří	36 000
518 012	Pojistné zaměstnanců	34 279
518 006	Právní služby	256 960
518 007	Nájem kanceláře	311 087
502 001	Energie – kancelář	95 200
518 008	Poštovné a kurýr	14 032
518 014	Pojištění majetku	92 800
551 001	Odpisy kancelářský majetek	76 439
551 002	Odpisy automobil	312 988

Účet	Název	Stav
518 019	Pronájem kopírovacího stroje	11 250
518 016	Účetní služby	189 000
518 018	IT servisní služby	52 970
Celkem		2 189 732

Nepřímé režijní náklady nelze přímo přiřadit ke kalkulační jednotce a rozvrhují se tak pomocí základny naopak přímé náklady lze přímo přiřadit na kalkulační jednotku. Rozhodnutí o způsob stanovení převodní ceny pomocí přímých a nepřímých nákladů shrnuje tabulka č. 15.

Tabulka 15: Způsob výpočtu přímých a nepřímých nákladů

Poskytované služby	Přímé náklady	Stanovení přímých nákladů	Parametry	Celkové nepřímé náklady	Stanovení nepřímých nákladů
Administrativa	Mzdy	Alokační klíč: počet zaměstnanců	10 zaměstnanců	Náklady uvedené v tabulce č. 13	Podíl režijních nákladů/ celkové mzdové náklady
HR	Mzdy	Alokační klíč: počet zaměstnanců	10 zaměstnanců	Náklady uvedené v tabulce č. 13	Podíl režijních nákladů/ celkové mzdové náklady
Management	Mzdy	Timesheet – odpracovaný čas	odpracovaný čas 16, 05 %	Náklady uvedené v tabulce č. 13	Podíl režijních nákladů/ celkové mzdové náklady
Obchod	Mzdy	Timesheet – odpracovaný čas	odpracovaný čas 16, 05 %	Náklady uvedené v tabulce č. 13	Podíl režijních nákladů/ celkové mzdové náklady

Nepřímé režijní náklady byly rozpočítány na dané vnitropodnikové výkony pomocí přírážkové kalkulace. Tato kalkulace vychází z předpokladu, že je známa veličina, jež má k poskytovaným službám jasný vztah – v tomto případě jsou to přímé mzdy, které činily za rok 2020 celkem 13 322 648 Kč. Nepřímé náklady se následně rozvrhly pomocí zvolené základny a spočítala se kalkulační přírážka. Přírážka vyšla ve výši 16,43 %. Další postup kalkulace spočíval v tom, že u poskytovaných služeb, na něž se rozvrhoval odpovídající podíl nepřímých nákladů, se zjistila velikost veličiny zvolené

za kalkulační základnu a vynásobila se spočtenou přírážkou – tak byl zjištěn podíl nepřímých nákladu připadající na tyto služby u společnosti Krabička 4U s.r.o., výpočet těchto hodnot uvádí tabulka č. 16.

Tabulka 16: Výpočet přímých a nepřímých nákladů

Poskytované služby	Celkové přímé náklady	Přímé náklady Krabička 4U s.r.o.	Nepřímé náklady Krabička 4U s.r.o.	Celkem
Administrativa	802 800	236 117,65	38 808,68	274926,33
HR	842 976	247 934,12	40 750,85	288684,97
Management	1 690 776	271 369,55	44 602,74	315972,29
Obchod	1 626 096	260 988,41	42 896,48	303884,89
Celkem		1 183 468,47		

4.7 Stanovení ziskové přírážky a výpočet převodní ceny

Ve chvíli, kdy jsou určeny postupy pro kalkulaci nákladů a je tak určena nákladová základna, je nutné stanovit výši ziskové přírážky. Pro posouzení, zda je možné dále postupovat u kontrolované transakce zjednodušeným postupem dle Pokynu D-10, je nutné splnit uvedené podmínky. Hlavním aspektem je, že poskytované výkony nesmí tvořit hlavní ekonomickou činnost subjektu. Tato podmínka je splněna, neboť hlavní činnosti mateřské společnosti je poskytování cateringových služeb, z níž plyne majoritní část tržeb. Poskytované služby pro Krabička 4U s.r.o. jsou rutinního charakteru a slouží jako podpora pro hlavní pro výkon její hlavní ekonomické činnosti. Další podmínkou je, že tyto služby nesmí u poskytovatele překročit 10 % z obrátu a zároveň nesmí přesáhnout částku 50 mil Kč. U příjemce je stanoven limit max 20 % z provozních nákladů a částka 50 mil Kč. Tyto limity byly u poskytovatele splněny, neboť z nákladové základny je patrné, že částka 1 183 468, 47 i za předpokladu zvýšení o ziskovou přírážku nedosahuje prahové hodnoty zhruba 4 136 tisíc Kč. Stejně tak tato hodnota nepřevyšuje hodnotu 20 % nákladů u příjemce služby, jak celkově shrnuje tabulka č. 17.

Tabulka 17: Hraniční hodnoty poskytovatel a příjemce dle Pokynu D-10

Poskytovatel	Obrat společnosti v roce 2020 (tis. Kč)	Limit - 10 % obratu (tis. Kč)	Celkové přímé a nepřímé náklady transakce (tis. Kč)
Za CA s.r.o.	41 365	4 136	1 183
Příjemce	Náklady společnosti v roce 2020 (tis. Kč)	Limit – 20 % nákladů (tis. Kč)	
Krabička 4U s.r.o.	8 749	1 750	

Veškeré podmínky byly tedy splněny a poskytované služby lze považovat za služby s nízkou přidanou hodnotou. Pokyn D-10 při aplikaci metody Cost+ dovoluje ziskovou přírážku k nákladům v rozpětí 3-7 %, daňový subjekt si zvolil standardní přírážku ve výši 5 %.

Po výše uvedeném výpočtu přímých a nepřímých nákladů připadající na společnost Krabička 4U s.r.o. je nutné sumu těchto nákladů navýšit o ziskovou přírážku. Po přičtení ziskové přírážky a sečtení převodních cen u jednotlivých služeb bylo vypočteno, že převodní cena za poskytnuté služby za rok 2020 by měla být společností Za CA s.r.o. fakturována ve výši 1 242 641, 89 Kč, jak uvádí tabulka č. 18.

Tabulka 18: Výpočet výsledné převodní ceny za poskytnuté manažerské služby

Poskytované služby	Náklady celkem	Přirážka	Převodní cena
Administrativa	274926,33	5 %	288672,64
HR	288684,97	5 %	303119,22
Management	315972,29	5 %	331770,90
Obchod	303884,89	5 %	319079,13
Celkem	1 242 641,89 Kč		

Prostřednictvím těchto dílčích poskytnutých plnění zahrnutých souhrnně v převodní ceně za manažerské služby získává dceřiná společnost podporu své podnikatelské činnosti. Tyto služby jsou nezbytné pro výkon ekonomické činnosti a pokud by nebyla poskytnuta

od mateřské společnosti, musely by být vykonány přímo vlastními zaměstnanci nebo externě. Tento nastavený model umožňuje společnosti Krabička 4U s.r.o. soustředit se na svou hlavní ekonomickou činnost – krabičkové stravování a nemusí tak zaměstnávat specialisty pro výkon uvedených služeb.

Uvedení základní dokumentace vč. obsahu poskytovaných služeb a způsobu výpočtu výše fakturované ceny za služby je pouze částečné splnění předpokladu, být připraven na případnou kontrolu. Dle zjištěných poznatků z předchozí části práce správci daně nepostačuje předložení uzavřené smlouvy s výčtem služeb a pouze obecně koncipovaného seznamu úkonů bez prokázání jejich vztahu k očekávaným příjmům a bez upřesnění, v čem dané úkony přesně spočívaly. V případě těchto služeb nemateriální povahy, ze kterých nemusí vzejít hmatatelné výstupy, musí být společnost Krabička 4U s.r.o. schopna prokázat skutečnou podstatu a přínos přijatých služeb. Skutečnost, že služba reálně proběhla, je možné doložit prostřednictvím různých podkladů, které nejsou nijak přesně ze strany správce daně ani soudu vymezeny. Návrhy, jak je možné prokazovat oprávněnost výdajů, shrnuje obrázek č. 14 níže. Poskytované služby vzhledem k uspořádání společností a charakteristice služeb znamenají pro společnost Krabička 4U s.r.o. ekonomický prospěch, který je třeba zdokumentovat, neboť bez klíčových zaměstnanců společnost Za CA s.r.o. by nebylo možné zajistit rozvoj a růst nově vzniklé společnosti.

Substance test	Benefit test
<ul style="list-style-type: none"> • protokoly práce • záznamy jednání • vyúčtování pracovní cesty • emailová komunikace • identifikace osob - poskytovatele služeb • zpracované analýzy, prezentace, kalkulace • fotodokumentace • ostatní dokumenty • přílohy k faktuře 	<ul style="list-style-type: none"> • zvýšená poptávka po produktu • snížení rizik • změna firemního rozpočtu • rozšíření nabídky programů • zvýšení výnosů a obrátu společnosti • nárůst sledovatelů na sociálních sítích a zvýšení dosahu • zvýšení efektivity práce - zlepšení logistiky

Obrázek 14: Substance a benefit test

Dle Směrnice OECD stanovení převodních cen není vědou exaktní, ale vyžaduje aplikaci úsudku jak na straně orgánů finanční správy, tak na straně daňového subjektu. Možností, jak stanovit výslednou převodní cenu, je více a je třeba ji vždy stanovit na základě spolehlivých informací tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu.

Skutečností, které ovlivní výši převodní ceny je celá řada. Rozdíl ve výsledku převodní ceny by mohl nastat například v případě, pokud by byly použity jiné alokační klíče pro rozdělení nákladů souvisejících s kontrolovanou transakcí. Pokud by místo zvoleného klíče počtu zaměstnanců byl použit alokační klíč obratu či velikost rozvahy, změnila by se výše nákladů vstupujících pro výpočet převodní ceny. Při výběru alokačního klíče platí, že musí být vždy odůvodněný v závislosti na konkrétních okolnostech a co nejvíce korespondovat s kontrolovanou transakcí.

Výsledná převodní cenu by se mohla lišit i na základě výběru metody k jejímu stanovení. V této práci byla použita metoda COST+, pokud by však měl daňový subjekt k dispozici srovnatelné poskytované služby mezi nezávislými subjekty a vykazovaly by srovnatelné vlastnosti, mohla by se dle Pokynu D-10 použít metoda CUP, jež by výši převodní ceny změnila. Jako další vhodná metoda by mohla být použita metoda TNMM vztažená k nákladům. Tato metoda může být použita i v případě, že by společnost nadále uplatňovala metodu COST+, ale použila by ji k ověření principu tržního odstupu. Nákladová rentabilita by byla stanovena ze souboru potenciálně srovnatelných subjektů dle jednotlivých činností manažerských služeb ve formě mezikvartilového rozpětí za pomoci použití komerční databáze.

Rizikem použitého zjednodušeného postupu je skutečnost, že pokud by z podkladů předložených správci daně nebyl zřejmý účel poskytnuté služby, může správce daně požadovat další dokumentaci prokazující dodržení principu tržního odstupu. Jestliže by předložené podklady nebyly dostačující, je i u vnitroskupinových služeb s nízkou přidanou hodnotou správce daně oprávněn požadovat plnou šíři dokumentace k převodním cenám, mimo jiné tedy i srovnávací analýzu u použité metody Cost+, která spočívá ve volbě nezávislých srovnatelných subjektů dle zvoleného přiřazovacího klíče, aby mohlo být stanoveno tržní rozpětí přiřádky. Dále by u této metody, kterou společnost použila, bylo potřeba odůvodnit výši stanovené přiřádky a podložit správnost zvoleného tržního rozpětí.

V případě, že by se společnosti rozhodly nepostupovat dle zjednodušeného postupu dle Pokynu D-10, nebo pokud by přestaly splňovat kritéria zde vymezená, např. by výše nákladů překročila limitních 20 % z celkových nákladů, nabízí se možnost, případně povinnost volby jiného postupu, rozšířit zjednodušenou dokumentaci o další položky dle Pokynu D-334 a být tak připraven na případné dotazy ze strany správce daně.

.

ZÁVĚR

Převodní ceny patří mezi jednu z nejdynamičtější se vyvíjejících oblastí v daňové problematice, i proto se finanční správy na převodní ceny v posledních letech zaměřují. Uvedené platí nejen v případě transakcí se zahraničními spojenými osobami, ale i v případě tuzemských transakcí. Mezi jednu z nejvíce kontrolovaných oblastí patří oblast vnitropodnikových služeb. Ačkoli má poskytování takových služeb v rámci skupiny své ekonomické opodstatnění, správce daně k nim přistupuje velmi obezřetně. Fakturace za vnitroskupinové transakce ve smyslu poskytování podpůrných či poradenských služeb bývá v některých případech vysoká, což zvyšuje zájem správce daně. Diplomová práce je zaměřena na stanovení převodní ceny za poskytování manažerských služeb mezi spojenými osobami. Cílem diplomové práce je popsat a vytvořit postup pro stanovení transferové ceny pro manažerské služby mezi tuzemskými spojenými osobami, který je následně použit na modelovém příkladu.

Diplomová práce se nejprve v teoretické části věnuje vymezení základních pojmů. Součástí teoretické části je také analýza právní úprava, která se na daňové poplatníky vztahuje. Oblast převodních cen je upravena nejen vnitrostátním právem, ale i právem mezinárodním a unijním. Tuzemské úprava převodních cen v České republice není rozsáhlá a legislativu České republiky z pohledu mezinárodního práva ovlivňují především směrnice a doporučení OECD, která ačkoliv nemá formální nástroje na jejich vynucení, jsou tato doporučení přijímána. Následně je vysvětlen princip tržního odstupu a popsány jednotlivé metody k určení převodní ceny u kontrolované transakce.

V analytické části práci je provedena identifikace současného stavu v oblasti převodních cen. Pozornost je věnována především vnitropodnikovým službám s nízkou přidanou hodnotou, na které se vztahuje Pokyn GFŘ D-10. Následuje dále analýza judikátů zaměřených na poskytování vnitropodnikových služeb. Judikatura hraje v posledních letech velkou roli, neboť pomáhá v této oblasti dotvářet a vysvětlovat vzájemná práva a povinnosti a zároveň může poskytnout užitečné informace, jak v obdobných případech bylo rozhodnuto. Z výše uvedeného je stanoven návrh postupu pro stanovení transferové ceny za poskytované služby, jehož součástí je i výběr vhodné

metody. Pro snadnější pochopení a volbu této metody jsou vypracovány jejich silné a slabé stránky.

V rámci návrhové části je pomocí modelového příkladu uveden postup stanovení převodní ceny. Na počátku je představena vybraná mateřská a dceřiná společnost a popsáno uspořádání uvnitř skupiny. Dále jsou uvedeny základní ekonomické ukazatele a nastíněna současná situace i s ohledem na konkurenci v daných oblastech ekonomických činnosti členů skupiny, mezi kterými řízená transakce probíhá. Podle kontrolované transakce je vypracována funkční analýza, která je nezbytným předpokladem pro stanovení převodní ceny. Současně byla zohledněna nesená rizika. Prostřednictvím funkční analýzy bylo prokázáno, že většina funkcí je na straně mateřské společnosti. Tržně obvyklá cena zpravidla vychází z rozsahu funkcí vykonávaných jednotlivými účastníky transakce. Následně po získání informací z funkční a rizikové analýzy společnosti je proveden výběr optimální metody vhodné pro stanovení převodní ceny pro poskytované manažerské služby. Jelikož není možné nalézt srovnatelnou transakci,

je zvolena metoda nákladů a přirážky. Po zhodnocení klíčových parametrů došlo k vyhodnocení, že byly splněny podmínky pro užití zjednodušeného postupu dle Pokynu D-10 a byla zvolena 5 % přirážka a poté je vypočítána výsledná převodní cena 1 242 641,89 Kč, za kterou by měly být služby fakturovány.

Jelikož česká daňová legislativa nestanovuje žádnou povinnost zpracovávat dokumentaci převodních cen, záleží na jednotlivých daňových subjektech, jakou cestu zvolí. Nicméně platí, že daňový subjekt musí být v případě služeb schopen prokázat, nejen správné nastavení cen, ale i skutečnost, že poskytované služby neexistují pouze formálně na faktuře. Zároveň, že služby byly účelně poskytnuty a měly prokazatelný užitek. Průběžná systematická práce na tvorbě dokumentace může tak daňovému subjektu poskytnout nejen přehled o použitelnosti vhodných podkladů, ale také možnost koordinace jejich obsahu s ostatními členy skupiny. U poskytování služeb mezi spojenými osobami je vhodné mít navíc shromážděné podpůrné dokumenty. Jedná se o veškeré materiály, které v průběhu poskytování služeb vznikají a mohou tak pomoci eliminovat rizika z vyměření dodatečné daňové povinnosti včetně souvisejícího příslušenství, neboť platí, že dobrá příprava je základ.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

BLÁHA, Radim a David BORKOVEC. Převodní ceny v České republice v roce 2016. In: *Komora daňových poradců Bulletin* [online]. Brno: Wolters Kluwer Česká republika, 9.6.2016 [cit. 2021-04-08]. Dostupné z: <https://www.kdpcr.cz/bulletin/2016>

BOKŠOVÁ, Jiřina. Transferové ceny. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2007, 2(2), 28-33 [cit. 2020-11-23]. Dostupné z: <http://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=219.pdf>

BROTHÁNKOVÁ, Hana. *Transfer pricing* [online]. Grant Thornton Czech Republic, ©2017, 1. 12. 2017 [cit. 2021-1-24]. Dostupné z: <https://docplayer.cz/106614535-Transfer-pricing-ing-hana-brothankova-grant-thornton-czech-republic.html>

BUREAU VAN DIJK. Amadeus – User Guide [online]. Poslední aktualizace: srpen 2015 [cit. 2020-11-23]. Dostupné z: https://www.bvdinfo.com/en-gb/?gclid=CjwKCAjw07qDBhBxEiwa6pPbHgbAPxzDxjBCTX_mcYotTHIYVXXL1L3eJGQtiXeD12z2sdRkaXo2EhoCJhwQAvD_BwE

BUREŠ, Martin. Mateřská a dceřiná společnost – 1. díl. In: *Portal.pohoda.cz* [online]. Praha: STORMWARE s.r.o, © 2012, 27. 4. 2018 [cit. 2021-01-01]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/zakon-a-pravo/legislativa-pro-podnikatele/materska-a-dcerina-spolecnost-%E2%80%93-1-dil/#comment>

CLEMPNER, Julio B. Optimal level of transfer pricing for profit sharing: a Lagrange regularized game theory approach. *Optimization and Engineering* [online]. 2019, 20(3), 833-852 [cit. 2020-12-03]. ISSN 1389-4420. Dostupné z: doi:10.1007/s11081-019-09420-x

COLLINS, Julie H a Douglas A SHACKELFORD. Global organizations and taxes: An analysis of the dividend, interest, royalty, and management fee payments between U.S. multinationals' foreign affiliates. *Journal of Accounting and Economics* [online]. 1997, 24(2), 151-173 [cit. 2020-11-17]. ISSN 01654101. Dostupné z: doi:10.1016/S0165-4101(98)00004-4

ČECH, Prokop. *Převodní ceny mezi spojenými osobami a jejich problematika*. Praha, 2013. Diplomová práce. Univerzita Karlova v Praze, Právnická fakulta. Vedoucí práce JUDr. Petr Novotný, Ph.D.

ČERNÁ, Daniela a Daniel SZMARAGOWSKI. *Vyřádění Nejvyššího správního soudu k posuzování převodních cen mezi spojenými osobami* [online]. In: . Internet Info, © 1998 – 2020, 10. 1. 2014 [cit. 2020-11-29]. Dostupné z: <https://www.cfoworld.cz/clanky/vyjadreni-nejvyssiho-spravniho-soudu-k-posuzovani-prevodnich-cen-mezi-spojenymi-osobami/>

ČÍŽEK, Ladislav, Radim BOTEK. Transferové ceny – obecně účetně a daňově. In: *DAUC.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, © 2019, 2017, s. 37-39 [cit. 2020-11-23]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/>

2016 Global Transfer Pricing Country Guide. In: *Deloitte* [online]. DTTL, © 2021, 2016 [cit. 2021-01-19]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/ru/en/pages/tax/articles/2016/global-transfer-pricing-guide.html>

Daňová optimalizace. *MORGAN & GOLDBERG LLC* [online]. 1.6.2015 [cit. 2020-12-08]. Dostupné z: <https://morganandgoldberg.wordpress.com/2015/06/01/danova-optimalizace/>

Deloitte: Aktuální daňová a další témata. In: *Youtube* [online]. 6.5.2020 [cit. 2020-11-30]. Dostupné z: <https://www.youtube.com/watch?v=sBLwR96ntf0>

DĚRGEL, Martin. *Cena obvyklá. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 3.9.2013 [cit. 2020-10-31]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/cena-obvykla-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EsCxeSPrvZC7xrQlQXE0p4E/>

DĚRGEL, Martin. Mateřská a dceřiná společnost-právně, účetně a daňově: Informácie platné podľa legislatívy v ČR! ÚČTOVNÍCTVO A DANE [online]. Verlag Dashöfer, © 1997-2021, 22. 11. 2018 [cit. 2021-4-12]. Dostupné z: <https://www.uad.sk/33/matrska-a-dcerina-spolecnost-pravne-ucetne-a-danove-uniqueidmRRWSbk196FPkyDafLfWAH-zsD0cUxKntzUhmOqynmz2UmHr0iU9Vw/>

DĚRGEL, Martin. *Prokazování účelu daňových výdajů-prověřeno soudem. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 26.10.2020 [cit. 2020-10-31]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=284015>

DĚRGEL, Martin. *Spojené osoby v daních. Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, 16.6.2017 [cit. 2020-10-31]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/spojene-osoby-v-danich-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1IEiNjoMQzpNFxvtT-IQt37wg9q0byg/>

DUNNING, John H. a Sarianna M. LUNDAN. *Multinational enterprises and the global economy* Northampton, MA [online]. 2nd ed. Northampton, MA: Edward Elgar, 2008 [cit. 2020-11-27]. ISBN 978-184-3765-257.

DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností* [online]. V Praze: C.H. Beck, 2010 [cit. 2020-12-04]. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2.

Ernst & Young. 2010 *Global Transfer Pricing Survey: Addressing the challenges of globalization* [online]. USA: EYGM Limited, © 2011 [cit. 2020-12-14]. Dostupné z: <https://www.internationaltaxreview.com/pdfs/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey.pdf>

Ernst & Young. *How profound change, transparency and controversy are reshaping a critical business function: 2019 Transfer Pricing and International Tax Survey* [online]. EYGM Limited., © 2019 [cit. 2020-12-14]. Dostupné z: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-pdfs/ey-how-profound-change-transparency-and-controversy-are-reshaping-a-critical-business-function.pdf

Ernst & Young. *In the spotlight A new era of transparency and risk: 2016 Transfer Pricing Survey Series* [online]. EYGM Limited., © 2016 [cit. 2020-12-14]. Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie/\\$FILE/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie/$FILE/EY-a-new-era-of-transparency-and-risk-ie.pdf)

EUROPEAN COMMISSION.EU Joint Transfer Pricing Forum Report on the Use of Comparables in the EU [online]. DOC: JTPF/007/2016/FINAL/EN. Brusel: říjen 2016 [cit. 2020-11-23]. Dostupné z: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/jtpf0072017encomps.pdf

Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun. *Finanční správa* [online]. Praha: Finanční správa, © 2013 - 2018, 21. 4.2016 [cit. 2020-11-27]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/media-a-verejnost/tiskove-zpravy/2016/financni-sprava-pri-kontrolach-prevodnich-cen-domerila-temer-miliardu-korun-7303>

Finanční správa.: Informace o činnosti Finanční správy České republiky za rok 2019. In: *Finanční správa* [online]. Finanční správa., Copyright © 2013 - 2021, 02.07. 2020 [cit. 2020-12-08]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-financni-sprava-cr/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2019.pdf

FUČÍK, Ivan a Štěpán HRUBÝ. Transferové ceny – nový pokyn D34. <https://www.fucik.cz/> [online]. Praha: Fučík & partneři, 25. 7.2019 [cit. 2020-11-30]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/transferove-ceny-novy-pokyn-d34/>

GEBAUER, Tereza. SLUŽBY VE SKUPINĚ JAKO DAŇOVĚ UZNATELNÝ NÁKLAD [online]. In: . Stavební fórum, 2020, 13. 6. 2018 [cit. 2020-11-29]. ISSN 1213-9785. Dostupné z: <https://www.stavebni-forum.cz/cs/sluzby-ve-skupine-jako-danove-uznatelny-naklad/>

GEMBÍK, Michal. Současná úprava převodních cen: Převodní ceny jsou v posledních letech velice diskutovaným daňovým tématem. In: Daně pro lidi [online]. Poradce Podnikatele, spol. s r.o., © 2021, 06.05.2019 [cit. 2021-01-02]. Dostupné z: <https://www.daneprolidi.cz/aktualita/soucasna-uprava-prevodnich-cen-top.htm>

Hájek, J. Ovlivňují české společnosti základ daně transakcemi se zahraničními příbuznými osobami? Politická ekonomie, 2018, vol. 66, iss. 3, p. 330-343.

HAVLE, Ondřej a Marek ŠVEHLÍK. Problematika spojených osob z daňového a právního pohledu [online]. Praha: SAMAK právo & daně, 21. 10. 2015 [cit. 2021-1-24]. Dostupné z: <http://docplayer.cz/11155941-Problematika-spojenych-osob-z-danoveho-a-pravniho-pohledu.html>

Increase in transfer pricing tax audit in the Czech Republic. In: *PWC Česká republika* [online]. PWC, © 2017 - 2021, 14.3.2017 [cit. 2020-12-19]. Dostupné z: Dostupné: <https://pwc-ceska-republika.blogs.com/files/pwc-tp-czech-republic-increased-audits.pdf>

JELÍNEK, Michal. Daňová kontrola transferových cen u vnitropodnikových služeb [online]. In: Praha: Verlag Dashöfer, © 1997 - 2021, 10.12.2015 [cit. 2020-12-08]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/danova-kontrola-transferovych-cen-u-vnitropodnikovych-sluzeb-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1IEiNjoMQisu6r2ggEXkui-y3f1d3xg/?serp=1>

JELÍNEK, Michal. Prokazování poskytnutých služeb. In: *Transferové ceny profi* [online]. Praha: Verlag Dashöfer, © 1997 - 2021, 13.12.2017 [cit. 2020-12-19]. Dostupné z: <https://www.transferky.cz/33/prokazovani-poskytnutych-sluzeb-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Er4OvjocSzWcjIVJ1EY6bjw/?query=Prokazov%E1n%ED%20poskytnut%FDch%20slu%BEeb&serp=1>

JELÍNEK, Michal. Převodní ceny: když zaklepe finanční úřad. In: BusinessInfo.cz [online]. Praha: CzechTrade, © 1997-2019, 6.3.2019 [cit. 2020-11-23]. Dostupné z: <https://www.businessinfo.cz/cs/clanky/prevodni-ceny-kdyz-zaklepe-financni-urad-119495.html>

JELÍNEK, Michal. Transferové ceny: stálá provozovna, spojené osoby, sdružené podniky. Praha: Verlag Dashöfer, [2018]. ISBN 978-80-87963-61-6.

JEROUŠEK, DAVID. PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN OPTIKOU MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ. In: *Dny práva – 2010 – Days of Law*. 1. Brno: Masarykova univerzita, 2010, s. 630-645. ISBN 978-80-210-5305-2.

JTPF, 2011. ZPRÁVA JTPF O VNITROPODNIKOVÝCH SLUŽBÁCH S NÍZKOU PŘIDANOU HODNOTOU [online]. 2011. [cit. 2020-12-04]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Zprava_JTPF_vnitropodnikovych_sluzbach.pdf

Judikatura a judikáty. *Auditor* [online]. Praha: Komora auditorů České republiky, 2015, XXII(2) [cit. 2020-12-19]. ISSN 1210-9096. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/file/3057/casopis-auditor-c-2-2015.pdf>

Justice.cz: Veřejný rejstřík a Sbírka listin [online]. Ministerstvo spravedlnosti České republiky, © 2012-2015 [cit. 2021-3-25]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

KAPOUN, Vítězslav. Úvod do převodních cen. In: *DAUC.cz* [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, © 2021, 4.12.2018 [cit. 2020-12-19]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=254183>

KLAARMAN, Krisli. Intragroup services caught the attention of the tax authority. In: *Deloitte* [online]. Praha: DTTL, © 2021 [cit. 2020-12-19]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ee/Documents/about-deloitte/Krisli%20Klaarman%20-%20Intragroup%20services%20caught%20the%20attention%20of%20tax%20authority.pdf>

KLADIVOVÁ, Barbora. Pandemie koronaviru mění stravování části Čechů. Zájem je o zdravější potraviny a krabičkové diety. *Irozhlas.cz* [online]. Praha: Český rozhlas, © 1997-2021, 10. 4. 2020 [cit. 2021-4-12]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/stravovani-jidlo-koronavirus-cesko-krabickova-dieta_2104102121_ako

KLIMEŠOVÁ, Ludmila a Jakub CHARBULÁK. *Finanční správa: Mezinárodní zdaňování* [online]. In: 6. 11. 2017 [cit. 2020-12-19]. Dostupné z: [https://skdp.sk/webnew/main.nsf/0/95682b5709f36482c12581da002e2dfa/\\$FILE/APA%20%C5%BEiadosti%20v%20%C4%8Ceskej%20republike.pdf](https://skdp.sk/webnew/main.nsf/0/95682b5709f36482c12581da002e2dfa/$FILE/APA%20%C5%BEiadosti%20v%20%C4%8Ceskej%20republike.pdf)

KYNICKÝ, Milan. Řízení rizik v oblasti převodních cen mezi propojenými osobami a právní důsledky plynoucí z jejich nesprávného nastavení [online]. Brno, 2016 [cit. 2020-12-08]. Available from: <https://is.muni.cz/th/feqt3/>. Final thesis of the lifelong learning student. Masaryk University, Faculty of Law. Thesis supervisor Otakar SMOLÍK.

LORENC, Miroslav. Závěrečné práce-metodika. LORENC.INFO [online]. Praha: Miroslav Lorenc, © 2007–201 [cit. 2021-4-17]. Dostupné z: <https://lorenc.info/zaverecne-prace/metodika.htm>

OECD: *Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy*. In: Generální finanční ředitelství, © 2019. Dostupné také z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Smernice-OECD-k-prevodnim-cenam-2017CZ.pdf.pdf>

OTEVŘEL, Pavel a Miroslav ZATLOUKAL. *Převodní ceny* [online]. 11.12.2107: KPMG Česká republika, © 2017 [cit. 2021-11-22]. Dostupné z: <https://www.kpmg-eventy.cz/events/detail/339?do=downloadPdf>

POKORNÝ, Jiří. *Úspěšnost zaručena: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2004. ISBN 80-7204-348-X.

Pokyny D | Legislativa a metodika | Daně | Finanční správa. Finanční správa [online]. Copyright © 2013. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d>

Pokyn GFŘ D–34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky-převodní ceny [online]. [cit. 2020-10-02]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2019/financni-zpravodaj-cislo-5-2019-35308>

Pokyn GFŘ D–10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky [online]. [cit. 2020-10-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf>

Pokyn GFŘ D–32 Sdělení Generálního finančního ředitelství k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami a ke způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny [online]. [cit. 2020-10-02]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D_32.pdf

Pokyn D – 334 Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami [online]. [cit. 2020-10-02]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-334.pdf>

PRZYSUSKI, Martin, Srini LALAPET, Hendrik SWANEVELD a Pallavi PAUL. Management Fees and Other Intra-Group Service Charges: The Pandora's Box of Transfer Pricing. *Tax Notes International* [online]. 26.4.2004, (34), 367-432 [cit. 2020-12-31].

Převodní ceny v roce 2019. In: <https://accace.cz/> [online]. Praha: Accace Česká republika, 2019, 2019, s. 16 [cit. 2020-10-31]. Dostupné z: <https://accace.cz/wp-content/uploads/sites/5/2018/02/2019-Transfer-Pricing-Czech-Republic-CZ.pdf>

Rada Evropské unie, Zástupci vlád členských států. Usnesení Rady a zástupců vlád členských států, zasedajících v Radě, ze dne 27. června 2006 o kodexu chování ohledně dokumentace v oblasti převodních cen mezi sdruženými podniky v Evropské unii. *EUR-Lex* [online]. 27.06.2006 [cit. 2020-11-19]. Dostupné z: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:42006X0728\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:42006X0728(01))

Rada Evropské unie. Směrnice Rady (EU) 2017/1852 ze dne 10. října 2017 o mechanismech řešení daňových sporů v Evropské unii. *EUR-Lex* [online]. 10.10.2017 [cit. 2020-11-19]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX:32017L1852>

RAJNOHA, Rastislav, Dana SLIVKOVÁ a Ján DOBROVIČ. Globalization and transfer pricing in multinational corporations in Slovakia and OECD countries - Analytical study and decision-making model on the choice of optimal transfer-pricing method. *Ekonomický časopis (Journal of Economics)*. 2014, vol. 62, iss. 6, s. 609-630. ISSN 0013-3035.SAB, Greta. How to analyze intra-group services for transfer pricing purposes. In: *RoyaltyRange* [online]. 11/2019 [cit. 2020-10-31]. Dostupné z: <https://www.royaltyrange.com/home/blog/how-to-analyze-intra-group-services-for-transfer-pricing-purposes>

ROMANCOV, Marek. *Převodní ceny* [online]. In: . Deloitte Česká republika, © 2021 [cit. 2020-11-08]. Dostupné z:

<https://www2.deloitte.com/cz/cs/pages/tax/solutions/prevodni-ceny.html>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7.6.2018, č.j. 8 Afs 216/2017-75. Dostupné z: <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/8-afs-2162017-75>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 09.11. 2017, č. 22 Af 87/2015–84. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2015/22_Af_87_20180112104735.2015_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2006, č.j. 2 Afs 210/2005-8. Dostupné z: <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/2-afs-210-2005-89>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2012, č. 2 Afs46/2012-43. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/2-afs-46-2012-43>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. 6 Afs 7/2020. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/6-afs-7-2020-52>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.09. 2019, č. 5 Afs 341/2017-47. Dostupné z: <https://www.danovykonzultant.cz/reserse/5-afs-3412017>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20.2.2020, č.j. 7 Afs 472/2018–57. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2018/0472_7Afs_1800057_20200220110954_20200310094017_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. 2 Afs 19/2012-33. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/judikat/nsscr/2-afs-19-2012-33>.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2017, č.j. 10 Af 5/2016–80. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/EVIDENCNI_LIST/2016/10Af_5_2016_9_20170926130156_prevedeno.pdf

SATO, Alexej. Převodní (transferové) ceny v mezinárodním obchodě. *Ekonomika a Management* [online]. 2012, 6(4), 1-9 [cit. 2020-11-27]. ISSN 18028470. Dostupné z: <http://web.b.ebscohost.com.ezproxy.lib.vutbr.cz/ehost/detail/detail?vid=3&sid=32e31cdf-7e12-4412-b69e-9cbf27176ad0%40pdc-v-sessmgr06&bdata=Jmxhbm9Y3Mmc2l0ZT1laG9zdC1saXZl#AN=86111885&db=bth>

SCHARINGEROVÁ, Linda a Karolína STAŇKOVÁ. Nový pokyn GFŘ k závaznému posouzení k převodním cenám a ke způsobu určení základu daně pro stálé provozovny. *Deloitte* [online]. © 2019, 27. 11. 2018 [cit. 2020-11-30]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/novy-pokyn-gfr-k-zavaznemu-posouzeni-k-prevodnim-cenam-a-ke-zpusobu-urceni-zakladu-dane-pro-stale-provozovny/>

SCHARINGEROVÁ, Linda a Roman ŽENATÝ. Management fees: Aktuální pohled a judikatura. In: *Stavební fórum* [online]. Praha: Deloitte Česká republika, © 2018, 20.6.2018 [cit. 2021-01-02]. Dostupné z: https://www.stavebni-forum.cz/cs/wp-content/uploads/Deloitte_Stavebn%C3%AD-f%C3%B3rum_20-06-2018-1.pdf

SIMAMORA, Beatrice Eka Putri P. a Ancella Anitawati HERMAWAN. Transfer Pricing Analysis on Intra-Group Services and the Related Transfer Pricing Disputes from Indonesian Tax Perspectives. In: *Proceedings of the 6th International Accounting Conference (IAC 2017)* [online]. Paris, France: Atlantis Press, 2017, 2018, s. - [cit. 2020-10-25]. ISBN 978-94-6252-519-1. Dostupné z: doi:10.2991/iac-17.2018.5

SMLSAL, Matěj. Pomocí krabičkové diety hubnou především manažeři, není však pro každého. *Hospodářské noviny* [online]. Economia, a.s., © 1996-2021, 3. 1. 2012 [cit. 2021-4-12]. Dostupné z: <https://vikend.ihned.cz/c1-54336590-hubnout-chteji-hlavne-manazeri>

SOJKA, Vlastimil, Monika BARTOŠOVÁ, Pavel FEKAR, Jan MAŠEK, Matěj NEŠLEHA a Ivana VAŇOUSOVÁ. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 4. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017. Daně (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7552-688-5.

SOLILOVÁ, Solilová; BÍLKOVÁ, Vendula; VRTALOVÁ, Jana. *Metody určení převodních cen-Transfer pricing methods* [online].

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transférové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

Stálá mise České republiky při OECD v Paříži: Základní informace o OECD. *Ministerstvo zahraničních věcí České republiky* [online]. Praha [cit. 2020-12-04]. Dostupné z: https://www.mzv.cz/oecd.paris/cz/zakladni_informace_o_oecd/index.html

STROUHAL, Jan. Krabičková dieta pohltila Česko. Lidé za ni ročně utratí téměř miliardu korun. *Hospodářské noviny* [online]. Economia, a.s., © 1996-2021, 26. 2. 2013 [cit. 2021-4-12]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-59399380-krabickova-dieta-pohltila-cesko-lide-za-ni-rocne-utrati-temer-miliardu-korun>

SYNEK, Miloslav, Pavel MIKAN a Hana VÁVROVÁ. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. Vyd. 3., přeprac. Praha: Oeconomica, 2011. ISBN 978-80-245-1819-0.

SZMARAGOWSKI, Daniel a Jan NESVAČIL. Jak vypadá kontrola zaměřená na převodní ceny. In: *Daňové a právní aktuality* [online]. KPMG Česká republika, © 2014–2020, 2. 7. 2018 [cit. 2020-11-29]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/jak-vypada-kontrola-zamerena-na-prevodni-ceny>

SZMARAGOWSKI, Daniel. Finanční správa si zamilovala převodní ceny. In: *KPMG Česká republika* [online]. Praha: PMG Česká republika, © 2019, 8. 9.2017 [cit. 2020-11-27]. Dostupné z: <https://home.kpmg/cz/cs/home/clanky-a-analyzy/2017/09/prevodni-ceny.html>

TOMEŠ, Petr. *Pozor na transferové ceny: Nejen nesprávná výše, ale i chybějící či nepřesná dokumentace se může citelně prodrazit* [online]. In: . EPRAVO.CZ, 2020, 14. 6. 2011 [cit. 2020-11-29]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/-74191.html>

Tržby poskytovatelům služeb klesly o 11 procent. Podle statistiků jde o největší propad za 20 let. *Irozhlas.cz* [online]. Praha, © 1997-2021, 9. 2.2021n. 1. [cit. 2021-4-24]. Dostupné z: https://www.irozhlas.cz/ekonomika/csu-trzby-pokles-statistici-cestovni-ruch-cestovni-kancelare-letectvi-ubytovani_2102091229_ban

Úřad pro publikace. Nadřazenost evropského práva: Summaries of EU Legislation. *EUR-Lex* [online]. 01.10.2010 [cit. 2020-11-19]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114548>

Úřad pro publikace. Zamezení dvojího zdanění (arbitráž): Summaries of EU Legislation. *EUR-Lex* [online]. 14.12.2017 [cit. 2020-11-19]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/?uri=LEGISSUM%3A114548>

VIKPAP GROUP: *Výkaz pracovních hodin* [online]. [cit. 2021-4-25]. Dostupné z: <https://www.vikpap.cz/1152-vykaz-pracovnich-hodin-a4-ean101205.php>

Vyhláška Č. 15/1988 Sb. *MINISTRA ZAHRANIČNÍCH VĚCÍ O VÍDEŇSKÉ ÚMLUVĚ O SMLUVNÍM PRÁVU*

Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky ze dne 16. prosince 1992.

Zákon č. 151/1997 Sb. Zákon o oceňování majetku a o změně některých zákonů

Zákon č. 237/2020 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

APA	Advance Pricing Agreement
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BVD	Bureau van Dijk
COST	Metoda nákladů a přirážky
CUP	Metoda srovnatelné nezávislé ceny
ČR	Česká republika
DŘ	Daňový řád
EU	Evropské unie
GFŘ	Generální finanční ředitelství
HR	Human resources
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
NSS	Nejvyšší správní soud
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
PSM	Metoda rozdělení zisku
RPM	Metoda ceny při opětovném prodeji
SFEU	Smlouva o fungování Evropské unie
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
TNMM	Transakční metoda čistého rozpětí
ZDP	Zákon o daních z příjmů

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Tržby v odvětví krabičkové stravování	79
Graf 2: Tržby v odvětví cateringových služeb.....	80

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Transferové ceny a jejich právní regulace	16
Obrázek 2: Typický proces srovnávací analýzy	31
Obrázek 3: Nejvýznamnější oblasti v daňové problematice z pohledu tax managementu	38
Obrázek 4: Kritické oblasti pro stanovení transferových cen	40
Obrázek 5: Rizikové transakce mezi spojenými osobami	41
Obrázek 6: Kritéria pro vnitropodnikové služby s nízkou přidanou hodnotou	53
Obrázek 7: Návrh dokumentace aplikované u vnitroskupinových služeb v ČR	56
Obrázek 8: Schéma postupu stanovení transferové ceny.....	58
Obrázek 9: Struktura skupiny-příklad	60
Obrázek 10: Vyhledávací strategie externích srovnatelných dat.....	67
Obrázek 11: Výběr metody pro stanovení převodní ceny	71
Obrázek 12: Uspořádání skupiny.....	76
Obrázek 13: Poskytované vnitropodnikové služby	81
Obrázek 14: Substance a benefit test	89

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Rizika a jejich eliminace vyplývající z judikatury	52
Tabulka 2: Prahové hodnoty služeb s nízkou přidanou hodnotou	53
Tabulka 3: Alokační klíče dle JTPF	55
Tabulka 4: Souhrn vykonávaných funkcí a nesených rizik u jednotlivých funkčních modelů poskytovatelů služeb.....	64
Tabulka 5: Funkční a riziková analýza – příklad.....	65
Tabulka 6: Rentabilita nákladů u srovnatelných společností v daném odvětví.	69
Tabulka 7: Aplikace transakčních metod.....	70
Tabulka 8: Informace o společnosti Za CA s.r.o.	74
Tabulka 9: Informace o společnosti Krabička 4Us.r.o.	75
Tabulka 10: Vybrané finanční údaje společnosti Za CA s.r.o. a Krabička 4U s.r.o.....	77
Tabulka 11: Analýza funkcí předmětné transakce společností Za CA s.r.o. a Krabička 4U s.r.o.....	82
Tabulka 12: Analýza rizik předmětné transakce společností Za CA s.r.o. a Krabička 4U s.r.o.....	83
Tabulka 13: Vybrané mzdové náklady	85
Tabulka 14: Odbytové a správní režijní náklady	85
Tabulka 15: Způsob výpočtu přímých a nepřímých nákladů	86
Tabulka 16: Výpočet přímých a nepřímých nákladů.....	87
Tabulka 17: Hraniční hodnoty poskytovatel a příjemce dle Pokynu D-10.....	88
Tabulka 18: Výpočet výsledné převodní ceny za poskytnuté manažerské služby	88

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Silné a slabé stránky transakčních metod

Příloha 2: Report vykonané práce

Příloha 1: Silné a slabé stránky transakčních metod (vlastní zpracování) ²⁰¹

	SILNÉ STRÁNKY	SLABÉ STRÁNKY
CUP	<ul style="list-style-type: none"> • Nejjednodušší metoda z hlediska použitelnosti • Nejspolehlivější způsob aplikace principu tržního odstupu • Nejpreferovanější metoda 	<ul style="list-style-type: none"> • Vyžaduje velkou míru srovnatelnosti. • Je složité nalézt srovnatelnou transakci u nezávislé transakce bez rozdílu s podstatným dopadem na cenu. • O vzniklé rozdíly je nutné očistit stanovenou cenu.
RPM	<ul style="list-style-type: none"> • Vyžaduje menší počet úprav proti metodě CUP. • Připuštna menší srovnatelnost produktů, rozdíly nemají tak velký dopad na hrubou marži. • Metoda vychází z informací na trhu (nezávislá cena) a je doplněna interními informacemi z podniku (marže). 	<ul style="list-style-type: none"> • Faktor času, čím delší doba mezi nákupem a prodejem, tím více je třeba brát v potaz změny na trhu (měnové kurzy, náklady). • Metoda je závislá na srovnatelnosti vykonávaných funkcí, čím více funkcí a s tím nesených rizik, tím vyšší rozpětí marží. • Spolehlivost metody klesá s tím, jak výrazné jsou rozdíly ve způsobu výkonu podnikatelské činnosti u sdružených a nezávislých podniků.
COST +	<ul style="list-style-type: none"> • není třeba tolik dbát na srovnatelnost služby jako u metody CUP. • Metoda není tak citlivá jako metoda RPM u odlišností ve vykonávaných funkcích a nesených rizik, jestliže jsou reflektovány v nákladové bázi. 	<ul style="list-style-type: none"> • Metoda vychází pouze z interních dat podniku, nevhodná aplikace může vést k nedodržení principu tržního odstupu. • Při stanovení nákladů vzniká problém s určením spjení mezi výši nákladů a tržní cenou. • Klade větší důraz na ostatní faktory srovnatelnosti.
PROFIT SPLIT	<ul style="list-style-type: none"> • Je použitelná v případech, kdy žádné srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky neexistují nebo nemohou být identifikovány. • Nabízí komplexní (dvoustranný) pohled – jsou posuzovány obě strany transakce. • Vhodná pro vysoce integrované činnosti, pro něž by jednostranné metody nebyly vhodné • Flexibilita metody-bere v úvahu specifické a eventuálně jedinečné skutečnosti a okolnosti sdružených podniků, které se nevyskytují u nezávislých podniků 	<ul style="list-style-type: none"> • Obtížnost praktické aplikace –vysoká ekonomická náročnost. • Přístup k informacím zahraničních sdružených podniků může být obtížný. • Nutnost zvážit spolehlivost metody, především po provedení nezbytných úprav a stanovení alokačního klíče k rozdělení zisku.
TNMM	<ul style="list-style-type: none"> • Ukazatel zisku jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích oproti ceně používané při metodě CUP. • Ukazatel zisku je odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi řízenými a nezávislými transakcemi, než je tomu u hrubých ziskových rozpětí. • Je nutné stanovit finanční ukazatel pouze pro jeden ze sdružených podniků a nalézt obdobný u nezávislých podniků. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ukazatel čistého zisku může být ovlivněn některými faktory, které by neměly žádný vliv nebo měly méně významný či méně přímý vliv na cenu nebo na hrubé rozpětí mezi nezávislými stranami. • Použití metody vyžaduje informace o nezávislých transakcích, které nemusí být k dispozici v momentě, kdy je řízená transakce uskutečňována. • Jednostranná aplikace pouze na jeden ze sdružených podniků. • Potíže při určení vhodné odpovídající úpravy ukazatele čistého zisku. Rozsah a spolehlivost těchto úprav ovlivňuje spolehlivost analýzy.

²⁰¹ SOLILOVÁ, Solilová; BÍLKOVÁ, Vendula; VRTALOVÁ, Jana. Metody určení převodních cen-Transfer pricing methods [online].

Příloha 2: Report vykonané práce ²⁰²

razítka firmy

VÝKAZ PRACOVNÍCH HODIN

Měsíc

Jméno a příjmení zaměstnance Převod hodin z min. měsíce

počátek pracovní doby: hod., konec pracovní doby: hod., pracovní přestávka od hod. do hod.

Datum	Druh vykonané práce	Odprac. hodiny	Přesčas				Náhradní volno	Dovolená	Lékař	Nemoc	Ostatní ¹	Celkem
			Prac. hod.	So-Ne	Svítek	Noční práce						
1.												
2.												
3.												
4.												
5.												
6.												
7.												
8.												
9.												
10.												
11.												
12.												
13.												
14.												
15.												
16.												
17.												
18.												
19.												
20.												
21.												
22.												
23.												
24.												
25.												
26.												
27.												
28.												
29.												
30.												
31.												
Celkem hodin												

Ostatní¹): A - absence neomluvená, C - celodenní čekání na práci, D - dovolená, N - nemoc, O - ošetřování člena rodiny, lékařská péče apod., P - důležité osobní překážky v práci, S - svátky a dny pracovního klidu, St - studium při zaměstnání, Šk - školení, Ú - pracovní úraz a nemoc z povolání, V - pracovní volno bez náhrady mzdy, Z - překážky z důvodu obecního zájmu, X - ostatní, NV - náhradní volno.

Výkaz vyhotovil:

Schválil:

Dne:

N 3/06 OP 1152

²⁰² VIKPAP GROUP: Výkaz pracovních hodin [online]. [cit. 2021-4-25]. Dostupné z: <https://www.vikpap.cz/1152-vykaz-pracovnich-hodin-a4-ean101205.php>